معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي

الأستاذ الدكتور

أحمد محمد أبو شمالة

للنشر والتوزيع

معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي

أ.د. أحمد محمد أبو شمـ

معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي



مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع

www.muj-arabi-pub.com

E-mail:Moj_pub@hotmail.com

رقم الإيداع لدى دائرة المكتبة الوطنية(2008/8/2601)

657

ابو شمالة، احمد

معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي /احمد محمد ابو شمالة، - عمان، مكتبة المجتمع العربي، 2008

( ) ص.

ر.ا. : 2008/8/2601

الواصفات: /المحاسبة المالية/

• أعدت دائرة المكتبة الوطنية بيانات الفهرسة والتصنيف الأولية

الطبعة العربية الأولى

2010م – 1431هـ



مكتبة المجتمع العربي للنشر والتوزيع

عمان – وسط البلد – ش. السلط – مجمع الفحيص التجاري

تلفاكس 4632739 ص.ب. 8244 عمان 11121 الأردن

عمان – ش. الملكة رانيا العبد الله – مقابل كلية الزراعة – مجمع زهدي حصوة التجاري

www: muj-arabi-pub.com

Email: Moj_pub@hotmail.com

المحتويات

الموضوع | الصفحة

الفصل الرابع

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة الإفصاح

الفصل الخامس

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة القياس

الفصل الأول

مقدمة عن معايير المحاسبة الدولية

1) نبذة تاريخية عن معايير المحاسبة الدولية:

انشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee(IASC) في عام1973، نتيجة لاتفاق تم بين الهيئات المهنية في عشر دول، هما استراليا، كندا، فرنسا، المانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، وحتى عام 2000 وصل عدد الهيئات المهنية التي تمثل لجنة معايير المحاسبة الدولية عدد 150 هيئة تنتمي إلى 104 دولة.

وتعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على سياسة تقضى أن يكون التعيين لعضوية الهيئة شاملا لممثلين عن ثلاثة بلدان نامية على الأقل، كما ينص دستور اللجنة على أن يضم المجلس أيضا ممثلين لا يزيد عددهم عن أربعة مؤسسات دولية ليست هيئات محاسبية مهنية، وإنما لها اهتمام بالتقارير المالية، وقد اصبحت لجنة التنسيق الدولية لجمعيات المحللين الماليين اولى المؤسسات غير المحاسبية في المجلس اعتبار من 1 يناير 1986.

وفي عام1983 توصلت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى اتفاقية عمل مشتركة مع الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accounting(IFAC) ومن الجدير بالذكر انه تم التصديق رسميا على إنشائه بمدينة ميونخ بألمانيا عام1977 بهدف تنمية وتطوير المحاسبة في العالم بما في ذلك الجهود التي تستهدف التوفيق بين معايير المحاسبة المطبقة في مختلف دول العالم.

وبناءا على الاتفاقية المبرمة بين المنظمتين فان الاتحاد الدولي للمحاسبين يلتزم بتنسيق الجهود الدولية الرامية إلى تطوير اطر عامة تحكم الجوانب الفنية والأخلاقية والتعليمية وذلك بإنشاء اللجان اللازمة، وكذلك من خلال تنسيق الجهود مع المنظمات الإقليمية، كما يلتزم الاتحاد الدولي للمحاسبين بدعم جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية، ودعم تطوير الهيئات المهنية الإقليمية ذات الأهداف المشتركة، وبموجب هذه الاتفاقية فان كافة الهيئات المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين هم اعضاء بصورة تلقائية في لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ومن ناحية اخرى فان التعاون بين الاتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات الإقليمية الدولية إنما يهدف إلى تحقيق توحيد عالمي في اخلاقيات المهنة وشئونها الفنية، وكذلك في العناصر التي تتعلق بمهنة المحاسبة والمراجعة.

ومن الجدير بالذكر انه تقتصر العضوية في ذلك الاتحاد على الهيئات المهنية المنشاة بقانون أو إجماع مهني في كل دولة من الدول الأعضاء، على ان تكون تلك الهيئات لها تأثير فعال على المهنة في الدولة التي تعمل بها، وقد اصبحت العضوية حاليا في الاتحاد الدولي للمحاسبين بمجرد اشتراكها في لجنة معايير المحاسبة الدولية، وتمثل اللجنة حاليا اكثر من مليون محاسب في مختلف الدول وفي مختلف الأنشطة، وتتكون الجمعية العامة الاتحاد الدولي للمحاسبين من ممثل

لكل هيئة مهنية مشتركة بالاتحاد، حيث تقوم الجمعية بانتخاب أعضاء مجلس إدارة الاتحاد الذي يقوم بتنفيذ برنامج العمل المحدد.

2) اهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

تسعى لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تحقيق عدة اهداف يمكن تناول اهمها فيما يلي:

1. إعداد وإصدار معايير محاسبية لتطبيقها عند إعداد وعرض القوائم المالية في مختلف اقطار العالم.
2. العمل المستمر والدائم على تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبة المستخدمة في الأقطار المختلفة، بهدف إعداد قوائم ذات مواصفات موحدة على المستوى الدولي.
3. العمل بوجه عام على تحسين الأنظمة والمبادئ المحاسبية، وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية من انشط الهيئات الدولية في هذا المجال، إذ انه حتى بداية عام 2000 اصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية(40) معيارا دوليا للمحاسبة، كما قامت اللجنة بإجراء(11) تنقيح لمعايير سبق إصدارها وايضا اصدرت(18) تفسيرا لمعايير محاسبية تم إصدارها في فترات سابقة.

وقد وافق اعضاء اللجنة على دعم أهدافها والتعهد بنشر كافة المعايير المحاسبية الدولية التي يصدرها المجلس في بلدانهم وبذل مساعيهم من اجل:

- التأكد من ان البيانات المالية المنشورة مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية من كافة الوجوه والإفصاح عن حقيقة هذه المطابقة.
- إقناع الحكومات والهيئات المعنية بصياغة المعايير بان البيانات المالية المنشورة يجب ان تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي المهمة.
- إقناع السلطات القائمة على مراقبة أسواق الأوراق المالية والأوساط التجارية والدولية بان البيانات المالية المنشورة يجب ان تكون مطابقة لمعايير المحاسبة الدولية.
- التأكد من ان مراقبي الحسابات مقتنعون بان البيانات المالية مطبقة لمعايير المحاسبة الدولية في جميع النواحي.

3) العلاقة بين معايير المحاسبة الدولية والنظم المحلية:

يقصد بالنظم المحلية مختلف المؤسسات والجمعيات المهنية او الوزارات المعنية بمهنة المحاسبة كوازرة الاقتصاد، او النقابات المهنية كنقابة التجاريين، والسؤال المطروح الآن هل معايير المحاسبة الدولية تعتبر إلزامية على مختلف النظم المحلية بحيث يجب ان تلتزم مختلف المؤسسات الاقتصادية بضرورة تطبيق معايير المحاسبة الدولية؟

في واقع الأمر تتحكم الأنظمة المحلية في كل بلد بدرجات متفاوتة، في المبادئ المحاسبية والمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية، إلا ان معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية لا تتجاوز تلك الأنظمة المحلية، حيث ان آراء اللجنة ما

هي إلا توصيات لا تنطوي على أي سلطة مباشرة او تتجاوز السلطة المحلية.

4) الهيئات الاستشارية المعاونة للجنة معايير المحاسبة الدولية:

تعتمد لجنة معايير المحاسبة الدولية على العديد من الهيئات الاستشارية في أداء مهامها، وتشمل هذه الهيئات الاستشارية ما يلي:

1. الغرفة الدولية للتجارة.
2. المنظمة الدولية لهيئات البورصة.
3. هيئة المصارف الدولية.
4. هيئة المحماة الدولية.
5. البنك الدولي.
6. مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.
7. المفوضية الأوربية.
8. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية(كمراقب).
9. الاتحاد الدولي لحرية التجارة والاتحاد الدولي للعمل.

وبالإضافة إلى الهيئات الدولية هناك هيئات إقليمية تطلع بمهام التنسيق بين معايير المحاسبة والمراجعة للدول ذات العضوية منها على سبيل المثال:

1. مجلس المحاسبة الإفريقي(AAC)

African Accounting Council

2. جمعية المحاسبة لدول جنوب شرق آسيا

Accounting Association of Southeast Asian Nation

3. جمعية اتحاد المحاسبين لجنوب شرق آسيا

Association of Southeast Asian Federation of Accountants(ASAFA)

4. اتحاد محاسبي آسيا والباسفيكي

Confederation of Asian and Pacific

5. الاتحاد الأوروبى للمحاسبين

European Union of Accountants(UEC)

6. جمعية المحاسبة في الأقطار الأمريكية

International Accounting Association (ACC)

5) كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية:

يمكن التعرف على كيفية وضع معايير المحاسبة الدولية من خلال الإجراءات التالية:

1. عند وضع المعيار المحاسبي الدولي يقوم المجلس بتعيين لجنة فرعية يرأسها عضو من المجلس مع ضم اعضاء من ثلاث دول مختلفة بالإضافة إلى بعض الأعضاء من المجموعة الاستشارية او بعض الخبراء في الموضوع محل البحث.
2. تقوم اللجنة الفرعية بدراسة الموضوع محل البحث وتراعى اللجنة في هذا الشأن القواعد الأساسية وإطار العمل المحدد من لجنة المعايير المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، كما تدرس اللجنة الفرعية الممارسات المحاسبية المختلفة في الدول المختلفة للتعامل مع الموضوع محل البحث، وبعد انتهاء الدراسة والبحث تقوم اللجنة الفرعية

بتقديم تقرير إلى المجلس يوضح النقاط الرئيسية للموضوع محل المعيار المحاسبي.

3. بعد وصول رد المجلس على التقرير المقدم تصدر اللجنة الفرعية مسودة بالمبادئ التي ستراعى عند إصدار مسودة العمل المحاسبي، وتوضح اللجنة الفرعية الطرق المختلفة للتعامل مع الموضوع، كما تنشر اللجنة الفرعية مسودة المبادئ وتبدأ في استقبال ردود الفعل عليها من مختلف الهيئات المحاسبية في الدول المختلفة.
4. بناء على مسودة المبادئ يتم إعداد مسودة المعيار وعرضها على المجلس، وفي حالة موافقة ثلثي الأعضاء تنشر مسودة المعيار ويفتح باب التعليقات عليها لمدة ستة شهور.
5. بعد مراجعة جميع التعليقات الواردة على مسودة المعيار تعد اللجنة الفرعية المعيار المحاسبي في شكله النهائي وتعرضه على المجلس للمناقشة والتصديق عليه بعد الحصول على موافقة 75٪ من أعضاء المجلس على الصيغة النهائية للمعيار كأحد المعايير المحاسبية الدولية.
6. يقوم المجلس من آن إلى آخر بتشكيل لجنة لمراجعة المعايير المحاسبية الحالية ذلك لتعديلها او إضافة او تغيير اي جزء من اجزائها لتواكب التطورات في المهنة والصناعات والأنشطة المختلفة.

6) قائمة بمعايير المحاسبة الدولية حتى مارس 2003:

رقم المعيار	عنوان المعيار
(1)	عرض القوائم المالية
(2)	المخزون
(3)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم(27) والمعيار رقم(28)
(4)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم(16) والمعيار رقم(38)
(5)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم(1)
(6)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم(15)
(7)	قوائم التدفقات النقدية
(8)	صافي ربح وخسارة الفترة، الأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية
(9)	غير نافذ المفعول، حل محاه المعيار رقم(38)
(10)	الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
(11)	عقود الإنشاءات
(12)	ضرائب الدخل
(13)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم(1)
(14)	التقارير القطاعية
(15)	المعلومات التى تعكس آثار التغيرات في الأسعار
(16)	الممتلكات، المعدات، التجهيزات
(17)	الإيجارات
(18)	الإيراد
(19)	منافع التقاعد

(20)	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
(21)	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
(22)	اندماج المنشآت
(23)	تكلفة الاقتراض
(24)	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة
(25)	غير نافذ المفعول، حل محله المعيار رقم(39) والمعيار رقم(40) ويبدأ سريانهما من 1/1/ 2001
(26)	المحاسبة والتقرير عن خطة منافع التقاعد
(27)	القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة
(28)	المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة
(29)	التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامح
(30)	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة
(31)	التقارير المالية عن الحصص في المشروعات المشتركة
(32)	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
(33)	ربحية السهم الواحد
(34)	التقارير المالية المؤقتة
(35)	العمليات غير المستمرة
(36)	انخفاض قيمة الأصول
(37)	المخصصات، الالتزامات المحتملة، الأصول المحتملة
(38)	الأصول غير الملموسة
(39)	الأدوات المالية: الاعتراف والقياس
(40)	استثمارات الممتلكات
(41)	الزراعة

الفصل الثاني

تبويب معايير المحاسبة الدولية

0.2 تبويب معايير المحاسبة الدولية:

يتناول هذا المبحث تبويب معايير المحاسبة المصرية والدولية وذلك من خلال اتباع اكثر من اساس وذلك لإمكانية الاختيار بين افضل هذه الأسس لأغراض الاعتماد عليه في تبويب باقي الأجزاء، وذلك بعد التعرف على أهمية كل اساس من أسس تبويب المعايير المحاسبية.

وبوجه عام يمكن تبويب معايير المحاسبة الدولية من ثلاثة زوايا كما يلي:

1.2 تبويب المعايير طبقا للأساس النوعي:

وفقا لهذا الأساس من التبويب يتم تصنيف المعايير المحاسبية طبقا لنوع كل معيار، اي تبويب المعايير حسب إصدارها، فنجد المعيار الأول دولي والخاص بعرض القوائم المالية، ثم المعيار الثاني الدولي المخزون وهكذا، وفي هذه الحالة فإننا يكون لدينا(41) معيار اصدر حتى سبتمبر 2002، وإن كان الرقم الفعلي لهذه المعايير هو(34) معيار، وذلك بعد استبعاد بعض المعايير من القائمة، أو إعادة دمج مجموعة من المعايير المحاسبية في معيار واحد، مثال ذلك ما حدث للمعيار المحاسبي الدولي رقم واحد عام1997 والذي دمج ثلاثة معايير محاسبية معا كما سوف يتضح في الأجزاء التالية.

ونرى ان تناول المعايير المحاسبية طبقا للأساس النوعي يفقد القيمة النفعية لهذه المعايير ولا يبرز علاقة الترابط والتكامل بين هذه المعايير مع بعضها البعض، خاصة مع تعدد معاييرالمحاسبة وتنوع مجالاتها المحاسبية.

2.2 تبويب المعايير طبقا لنوع القوائم المالية:

طبقا لهذا التبويب فإنه يمكن إعادة تبويب المعايير المحاسبية طبقا لنوع القائمة المرتبطة بها، وفي هذا الصدد فإن المعايير يمكن تقسيمها طبقا للمجموعات التالية:

أ. الميزانية (المركز المالي):

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير المحاسبية التالية:

- معيار دولي رقم (1) المخزون.
- معيار دولي رقم (16) الممتلكات والمعدات.
- معيار دولي رقم (28) الاستثمارات في شركات شقيقة.
- معيار دولي رقم (31) التقارير المالية عن المشروعات المشتركة.
- معيار دولي رقم (32) الأدوات المالية - الإفصاح والعرض.
- معيار دولي رقم (36) انخفاضات في الأصول.
- معيار دولي رقم (37) المخصصات والالتزامات العرضية.
- معيار دولي رقم (38) الأصول غير الملموسة.
- معيار دولي رقم (39) الأدوات المالية الاعتراف والقياس.
- معيار دولي رقم (40) الاستثمارات والممتلكات.

ب. قائمة الدخل:

ويمكن أن يرتبط بهذه القائمة المعايير التالية:

1. معيار دولي رقم (8) صافي ربح أو خسائر الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية.
2. معيار دولي رقم (12) الضرائب على الدخل.
3. معيار دولي رقم (17) التأجير.
4. معيار دولي رقم (18) الإيرادات.
5. معيار دولي رقم (21) تأثير التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
6. معيار دولي رقم (23) تكلفة الاقتراض.

ج. قائمة التدفقات النقدية:

ويرتبط بهذه القائمة معيار محاسبي دولي رقم (7) بعنوان قوائم التدفق النقدي.

وتبدو أهمية التبويب السابق للمعايير المحاسبية في مجال التطبيق العملي، فهناك من المحاسبين المسئولين عن إعداد قائمة التدفق النقدي، والبعض مسئول عن قائمة الدخل والبعض الآخر مسئول عن الميزانية أو قائمة المركز المالي.

ووفقا لهذا التبويب يستطيع المحاسب أن يتعرف على أهم معايير المحاسبة الدولية التي يجب أن يطلع عليها ويدرك مكوناتها عند إعداده

القائمة المسئول عنها بدلا من التشتت في جميع معايير المحاسبة الدولية خاصة في ظل تعدد وتنوع مجالات إصدار المعايير المحاسبية.

كذلك يستطيع المحاسب في ضوء هذا التبويب إمكانية تحديد المعايير المعنى بها كلما ظهر تنقيح لبعض من هذه المعايير، فعدم الاعتماد على هذا التبويب يؤدى إلى إرباك الممارسين للمهنة وربما عدم إمكانية تتبع كافة التعديلات الصادرة بشأن بعض المعايير المحاسبية والتي تحتاج إلى مزيد من الوقت والمال.

إلا انه ربما قد يوجه لهذا التبويب انتقادا أساسيا في أن بعض المعايير ربما قد لا تستطيع تصنيفها طبقا لهذا التبويب السابق مثال ذلك المعيار المحاسبي الدولي رقم(41) الزراعة، كما ان هناك بعض من المعايير المحاسبية يمكن ان تشترك ضمن أكثر من قائمة مثال ذلك معيار المحاسبة الدولي رقم(23) تكلفة الاقتراض، فإذا اتبعنا المعالجة القياسية التي يقضى بها المعيار فإنه يصنف ضمن المعايير المرتبطة بقائمة الدخل، بينما إذا اتبعنا المعالجة المسموح بها فإن هذا المعيار من الممكن تصنيفه ضمن قائمة المركز المالي(الميزانية).

3.2 تبويب المعايير طبقا للوظيفة المحاسبية:

حتى وقت قريب كان ينظر للوظائف المحاسبية على انها تقتصر على وظيفتي القياس والإفصاح، حيث يشير القياس إلى التعبير الكمي عن المعاملات الاقتصادية والتي تحدث بين المنشاة والغير في وحدات قياس كمية، بينما يشير الإفصاح إلى الكشف عن نتائج المعلومات المالية وذلك

في القوائم المالية المنشورة حتى يمكن الاعتماد عليها في اتخاذ القرارات المتنوعة إلا ان معايير المحاسبة الدولية أضافت وظيفة ثالثة للمحاسبة ترتبط بالعرض Presentation وتعني في أي مكان ضمن القوائم المالية سوف يتم عرض المعلومات المالية هل ضمن الأصول المتداولة او الأصول غير المتداولة؟ هل باعتبارها أداة حق ملكية او انها التزام مالي؟ هذه هي الوظيفة الثالثة للمحاسبة، ولعل أسباب الاهتمام بكيفية عرض البيانات المالية إنما لتحقيق أهداف متنوعة لعل أهمها من وجهة نظر المؤلف هو خدمة وظيفة التحليل المالي، فالمحاسبة لا تنتج البيانات المالية كهدف في حد ذاته وإنما كوسيلة لتحقيق غايات، فبدون الاستخدام والاستفادة من ما تنتجه من بيانات مالية فإنها تصبح أي البيانات المالية عديمة الفائدة والنفع، وسوف تبرز أهمية عرض البيانات المالية داخل صلب القوائم لأغراض خدمة التحليل المالي في أجزاء تالية.

وفي ضوء ما سبق يتضح أن هناك وظائف محاسبية ثلاثة هما العرض، الإفصاح، القياس، وبناء على هذه الوظائف يمكن إعادة تبويب معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

(أ) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة العرض:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة العرض كما يلي:

1. معيار المحاسبة الدولي رقم(1) عرض القوائم المالية.
2. معيار المحاسبة الدولي رقم(8) صافي ربح او خسائر القوة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية.

3. معيار المحاسبة الدولي رقم(32) الأدوات المالية - الإفصاح والعرض.

وتجدر الإشارة الدولي رقم(32) رغم ما يتضمن من موضوعات ترتبط بالإفصاح إلا ان الجزء الأكبر منه يرتبط بكيفية عرض البيانات المالية.

(ب) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة الإفصاح:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة الإفصاح فيما يلي:

1. معيار المحاسبة الدولي رقم(7) قوائم التدفق النقدى.
2. معيار المحاسبة الدولي رقم(8) صافي ربح أو خسائر الفترة والأخطار الجوهرية والتغيير في السياسات المحاسبية.
3. معيار المحاسبة الدولي رقم(10) الأحداث اللاحقة بعد تاريخ الميزانية.
4. معيار المحاسبة الدولي رقم(14) التقارير القطاعية.
5. معيار المحاسبة الدولي رقم(15) المعلومات التي تعكس تأثير التغير في الأسعار.
6. معيار المحاسبة الدولي رقم(24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة.
7. معيار المحاسبة الدولي رقم(27) القوائم المالية الموحدة.
8. معيار المحاسبة الدولي رقم(29) التقرير المالي في الدول ذات التضخم الجامح.

9. معيار المحاسبة الدولي رقم(30) الإفصاح عن القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية الشبيهة.
10. معيار المحاسبة الدولي رقم(31) التقرير المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة.
11. معيار المحاسبة الدولي رقم(33) نصيب السهم من الأرباح.
12. معيار المحاسبة الدولي رقم(34) القوائم المالية الفترية.

(ج) المعايير المحاسبية المرتبطة بوظيفة القياس:

يمكن تصنيف المعايير المرتبطة بوظيفة القياس فيما يلي:

1. معيار المحاسبة الدولي رقم(2) المخزون.
2. معيار المحاسبة الدولي رقم(11) عقود الإنشاءات.
3. معيار المحاسبة الدولي رقم(12) الضرائب على الدخل.
4. معيار المحاسبة الدولي رقم(16) الممتلكات والمعدات.
5. معيار المحاسبة الدولي رقم(17) التأجير.
6. معيار المحاسبة الدولي رقم(18) الإيراد.
7. معيار المحاسبة الدولي رقم(19) منافع العاملين.
8. معيار المحاسبة الدولي رقم(20) المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.
9. معيار المحاسبة الدولي رقم(21) تأثير التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية.
10. معيار المحاسبة الدولي رقم(22) تكلفة الاقتراض.

11. معيار المحاسبة الدولي رقم (26) المحاسبة والتقرير عن خطط التقاعد.
12. معيار المحاسبة الدولي رقم (28) الاستثمارات في الشركات الشقيقة.
13. معيار المحاسبة الدولي رقم (35) العمليات المتوقفة.
14. معيار المحاسبة الدولي رقم (36) التخفيضات في الأصول.
15. معيار المحاسبة الدولي رقم (37) المخصصات والالتزامات العرضية.
16. معيار المحاسبة الدولي رقم (38) الأصول غير الملموسة.
17. معيار المحاسبة الدولي رقم (39) المشتقات المالية الاعتراف والقياس.
18. معيار المحاسبة الدولي رقم (40) الاستثمارات في الممتلكات.
19. معيار المحاسبة الدولي رقم (41) الزراعة.

ويتضح مما سبق ان تبويب معايير المحاسبة الدولية في علاقتها بالوظائف المحاسبية الثلاثة السابقة قد استوعب أغلب المعايير المحاسبية، وتبرز اهمية هذا التبويب من الناحية العملية، حيث يستطيع المحاسب الاعتماد على مجموعة معايير القياس المحاسبي خلال الفترة المالية، وعندما يطلب منه القيام بإعداد القوائم المالية السنوية او الفترية فانه يستعين في هذا الوقت بمجموعة معايير المحاسبة المرتبطة بوظيفتي الإفصاح والعرض.

الفصل الثالث

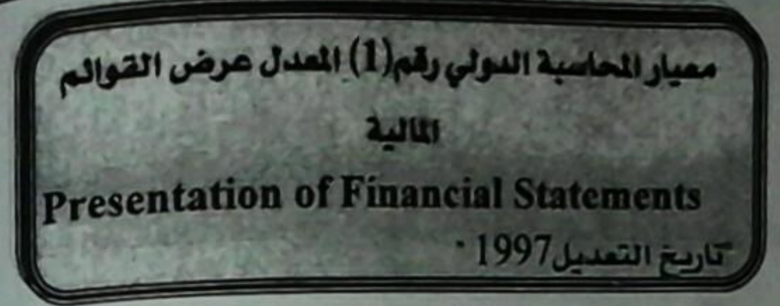
معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة العرض

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة العرض:

مقدمة:

يتناول هذا الفصل المعايير المحاسبية والدولية المرتبطة بوظيفة العرض، وهي المعايير ارقام(1)، (8)، (32) طبقا للترقيم الدولي.

ويقصد بوظيفة العرض في اي مكان سوف يتم عرض المعلومات المالية فعلى سبيل المثال هل سوف يتم العرض في صلب الميزانية أم في الإيضاحات المتممة؟ ثم هل سوف يتم عرض البيان المالي ضمن الأصول المتداولة او الأصول غير المتداولة؟ ثم هل سوف يتم عرض البيان المالي المرتبط بمجموعات الأصول(المتداولة او غير المتداولة) بشكل منفصل ام بشكل مجمع؟ كما تمتد وظيفة العرض إلى اي من الأساليب التي يمكن بها عرض البيانات المالية، فعلى سبيل المثال هل من الممكن عرض البيان على اساس نوعى او على أساس وظيفي؟ فمثلا المصروفات هل سوف يتم عرضها اجور، خامات، مصروفات اخرى، أم إنه سوف يتم عرضها إلى مصروفات تشغيل ومصروفات توزيع ومصروفات إدارية، هذا فضلا عن قواعد اخرى مرتبطة بكيفية العرض مثال ذلك المقاصة والمقارنة والثبات في العرض.



المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) المعدل.

عرض القوائم المالية

Presentation of Financial Statements

أولا: المقدمة



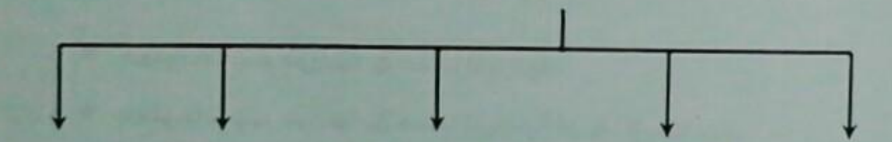
ثانيا: الاعتبارات العامة عند عرض القوائم المالية:

- الالتزام بتطبيق كافة معايير المحاسبة الدولية.
- عند حدوث خروج عن تطبيق احد أو بعض هذه المعايير يشار إلى ذلك في صلب القوائم المالية.

ثالثا: السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية:

- تطبيق السياسات المحاسبية التي جاءت بمعايير المحاسبة الدولية.
- في حالة عدم وجود معيار دولي أو تفسير من لجنة معايير المحاسبة الدولية، يجب على الإدارة الاعتماد على الحكم الشخصي في وضع سياسة محاسبية بحيث تتفق مع القضايا المشابهة وذات العلاقة والتي صدر بشأنها معايير، وان تتفق مع التعريفات الواردة بمعايير المحاسبة الدولية.

رابعا: اعتبارات خاصة عن إعداد القوائم المالية:

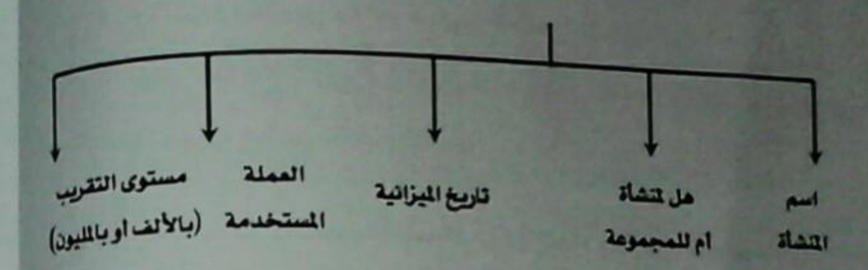


الاستحقاق الثبات في العرض الأهمية النسبية المقاصة المعلومات المقارنة.

خامسا: تحديد القوائم المالية:

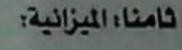
- المعلومات الأخرى المرفقة(لا تطبق عليها معايير المحاسبة الدولية).

- عرض المعلومات التالية بشكل بارز:

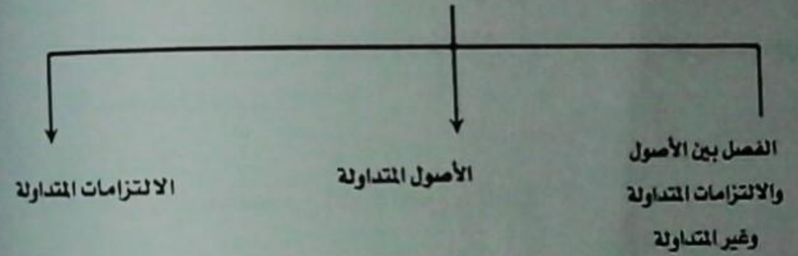


سادسا: فترة إصدار القوائم المالية:(سنة مالية):

سابعا: التوقيت: يراعى عدم تأخير تاريخ نشر القوائم المالية.



ثامنا: الميزانية:



- معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية.
- معلومات يتم عرضها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات.

تاسعا: قائمة الدخل:

- معلومات يتم عرضها في صلب قائمة الدخل.

معلومات يتم عرضها في صلب قائمة الدخل أو في الإيضاحات.

عاشرا: قائمة التغير في حقوق الملكية:

الحادي عشر: قائمة التدفقات النقدية:

(المعيار المحاسبي الدولي رقم 7).

الثاني عشر: الإيضاحات المتممة للقوائم المالية:

المكونات:

- أهم السياسات المحاسبية المتبعة.
- الإفصاح التفصيلي عن بيانات تم عرضها في القوائم المالية.
- بيانات إضافية لم يتم عرضها في أي من القوائم المالية.
- يراعى عرض الإيضاحات بالترتيب.

شركة ا ب ج

الميزانية في 31 ديسمبر 2002،

الأصول	2002/12/1	2002/12/31
الأصول طويلة الأجل		
الأصول الثابتة	×	×
مشروعات تحت التنفيذ	×	×
الشهرة	×	×
استثمارات في شركات شقيقة وتابعة	×	×
الأصول الأخرى	×	×
مجموع الأصول طويلة الأجل	×	×
الأصول المتداولة		
المخزون	×	×
عملاء ومدينون وأوراق قبض	×	×
حسابات مدينة لدى الشركات القابضة والتابعة والشقيقة	×	×
دفعات مقدمة	×	×
استمارات متداولة	×	×
النقدية وما في حكمها	×	×
مجموع الأصول المتداولة	×	×

الالتزامات المتداولة	×	×
مخصصات	×	×
بنوك سحب على المكشوف	×	×
الموردون وارصدة دائنة اخرى	×	×
حسابات دائنة مستحقة للشركات القابضة والتابعة والشقيقة	×	×
قروض قصيرة الأجل	×	×
الجزء المستحق خلال سنة من القروض طويلة الأجل	×	×
مجموع الالتزامات المتداولة	×	×
رأس المال العامل (صافي الأصول أو الالتزامات المتداولة)	×	×
إجمالي الاستثمار	××	××
يتم تمويله على النحو التالي:		
حقوق المساهمين	×	×
رأس المال المدفوع	×	×
الاحتياطات	×	×
ارباح (او خسائر) مرحله	×	×
ارباح (او خسائر) العام قبل	×	×

التوزيع		
إجمالي حقوق المساهمين	×	×
الالتزامات طويلة الأجل		
قروض من البنوك	×	×
قروض من شركات قابضة وتابعة وشقيقة	×	×
أخرى	×	×
	×	×
	××	××

قائمة الدخل

شركة أ ب ج

قائمة الدخل عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2002.

	2002	2001
المبيعات/الإيرادات	×	×
تكلفة المبيعات/الحصول على الإيراد	(×)	(×)
مجمل الربح	×	×
إيراد تشغيل أخرى	×	×
مصروفات التوزيع	(×)	(×)
مصروفات إدارية وعمومية	(×)	(×)
مصروفات تشغيل أخرى	(×)	(×)
الأرباح الناتجة من التشغيل	×	×
مصاريف تمويلية	(×)	(×)
إيرادات استثمارات في شركات شقيقة أو تابعة	×	×
الأرباح قبل الضرائب	×	×
ضريبة الدخل	×	×

الأرباح بعد الضريبة	×	×
نصيب حقوق الأقلية	(×)	(×)
صافى الربح من النشاط	×	×
بنود غير عادية	(×)	(×)
صافي ربح الفترة	×	×
نصيب السهم في الأرباح	×	×

قائمة التغير في حقوق الملكية

شركة ا ب ج

عن السنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2002:

	راس المال	الاحتياطي القانوني	الاحتياطات (تذكر تفصيلا)	احتياطي إعادة التقييم	الأرباح المرحلة	الإجمالي
الرصيد في 31 ديسمبر 2000	×		×	(×)	×	×
التغيرات في السياسات المحاسبية					(×)	(×)
الرصيد المعدل	×	×	×	(×)	×	×
الفائض من إعادة تقييم الأصول				×		×
العجز من إعادة تقييم الاستثمارات				(×)		×
صافي الأرباح والخسائر التى لم				×	(×)	×

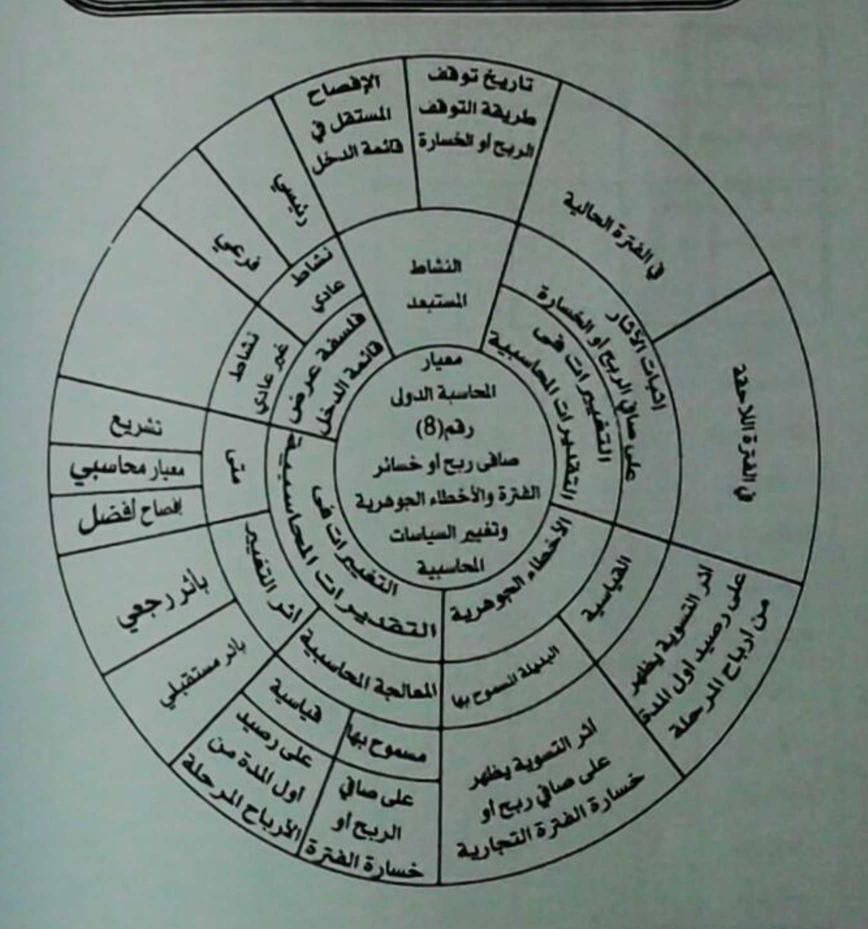
تتأثر بها قائمة الدخل						
صافي ربح العام					×	×
المحمول للاحتياطي القانوني		×			(×)	
توزيعات الأرباح					(×)	(×)
إصدار أسهم نقدية	×					×
الرصيد في 31 ديسمبر 2001	×	×	×	(×)	×	×
العجز من إعادة تقييم الأصول				(×)		(×)
الفائض من إعادة تقييم الاستثمارات				×		×
صافي الأرباح والخسائر التي لم تتأثر بها				(×)	(×)	(×)

قائمة الدخل						
صافى ربح العام					×	×
المحول للاحتياطي القانونى		×			(×)	
توزيعات الأرباح					(×)	(×)
إصدار أسهم من الاحتياطات	×		(×)		(×)	
الرصيد في 31 ديسمبر 2002	×	×	×	(×)	×	×

معيار المحاسبة الدولي رقم(8) صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية، وتغيير السياسات المحاسبية.

Net Profit or Loss for The Period Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies

تاريخ التعديل 1993



وتغيير السياسات المحاسبية

ملخص بأهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم(8):

1. ان فلسفة عرض قائمة الدخل تعتمد على التفرقة بين مصادر الدخل المحققة من مصادر عادية واخرى مصادر غير عادية، وان مصادر الدخل العادية تنقسم إلى نشاط رئيسي واخرى فرعية، ولعل هذا التبويب يفيد في إمكانية التنبؤ بالإيرادات التشغيلية الجارية خلال فترات قادمة على عكس الحال بالنسبة للدخل الناتج عن الأنشطة غير العادية.
2. انه من الضروري تبويب الأنشطة المستبعدة من النشاط الرئيسي في بند مستقل و لا يجب أن يخلط مع الأنشطة المستمرة للمنشأة،حتى لا يظن القارئ إن إيرادات النشاط الرئيسي بما فيها النشاط المستبعد سوف تستمر تحققها في العام التالي.
3. ان الأخطاء الجوهرية آلتي حدثت في سنوات سابقة وتم اكتشافها هذا العام مثل الأخطاء الحسابية أو الناتجة عن السهو يتم معالجتها أما معالجة قياسية بإظهار آثارها على رصيد أول المدة من الأرباح المرحلة او معالجة بديلة مسموح بها بإظهار آثارها على قائمة دخل السنة الحالية.
4. ان التغييرات في التقديرات المحاسبية، مثال ذلك زيادة العمر الإنتاجي للأصول الثابتة، اكتشاف ديون سبق اعتبارها ديون جيدة واتضح انها ضمن الديون المعدومة، فإنه من الضروري إثبات آثار

ذلك على الفترة الحالية او الفترة الحالية والفترات المستقبلية على ان تظهر في مكانها ضمن قائمة الدخل.

5. ان التغييرات في السياسات المحاسبية تحدث بسبب وجود تشريع، او معيار محاسبي، او إفصاح افضل من الوضع الحالي ويتم معالجتها بأثر مستقبلي اعتبار من السنة التالية للاكتشاف وذلك في حال تعذر حصر آثارها بشكل دقيق، بينما تعالج بأثر رجعى في حالة حصر اثارها وذلك بمعالجة قياسية ضمن رصيد أول المدة من الأرباح المرحلة او بمعالجة مسموح بها ضمن قائمة دخل السنة الحالية.

مثال عملي على تغيير السياسات المحاسبية:

تضمن التقرير السنوي السابع والثلاثون للشركة الكويتية للأغذية (الأمريكانا) ش. م. ك عن العام المالي المنتهي في 2001/12/31 ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية ما يلي:

تغيير في السياسة المحاسبية:

اتبعت الشركة معيار المحاسبة الدولي رقم 39: الأدوات المالية - التحقق والقياس للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2001، وفقا للأحكام الانتقالية لذلك المعيار الجديد، قامت الشركة بالمحاسبة عن التغيرات ابتداء من 1 يناير 2001 ولم يتم إعادة إدراج ارقام المقارنة وتم إعادة إدراج جميع الاستثمارات المحتفظ بها لغرض المتاجرة والمتاحة للبيع بالقيمة العادلة بذلك التاريخ وتم تسجيل الربح او الخسارة غير المحققة الناتجة من إعادة التقييم ضمن الأرباح المرحلة، سابقا كانت الاستثمارات تتكون

من الاستثمارات المدرجة والمحتفظ بها، كاستثمارات قصيرة الأجل ويتم تقييمها على أساس التكلفة أو السوق ايهما اقل على أساس إجمالي بتاريخ الميزانية .... هذا وقد أدى هذا التغير في السياسة المحاسبة إلى زيادة قيمة الاستثمارات بغرض المتاجرة بمبلغ 301.547 دينار كويتي والاستثمارات المعدة للبيع 7.669.208 دينار كويتي، ولقد تم إدراج إجمالي الزيادة البالغة 7970.755 دينار كويتي عن التغير في السياسة المحاسبية في الرصيد الافتتاحي للأرباح المرحلة، تم إظهار هذا التعديل ضمن بيان التغيرات في حقوق المساهمين المجمع.

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي (8) صافي ربح أو خسارة لفترة الأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية:

الحالة الأولى: (النشاط المستبعد).

فيما يلي قائمة الدخل التي أعدتها إحدى الشركات المساهمة عن الفترة المالية المنتهية في 30 / 6 /2002.

قائمة الدخل:

إيرادات(المبيعات)		300000
(-) تكلفة المبيعات		200000
مجمل الربح		100000
إيرادات تشغيل أخرى	300	
مصروفات توزيع	(2000)	
مصروفات إدارية	(3000)	
م. تشغيلي اخرى	(5000)	
		(8000)
الأرباح الناتجة عن التشغيل		92000
+. - مكاسب بنود غير عادية		8000
صافي الربح		100000

فإذا علمت أن:

- تتعامل الشركة في ثلاثة منتجات(س . ص . ع) وانه تقرر استبعاد إنتاج المنتج ع من المزيج البيعي اعتبارا من العام المالي المنتهى في 6/30 / 2002.
- أن إيرادات المنتج ع 150000 بينما تكاليف إنتاجه 100000 دينار.

المطلوب: بيان الممارسة المحاسبية السليمة للأنشطة المستبعدة طبقا لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي(8) وبيان اهمية ذلك.

إرشادات الحل:

قائمة الدخل:

إيرادات(المبيعات)		150000دينار
(-) تكلفة المبيعات		100000
مجمل الربح عن الأنشطة المستمرة		50000
+. - ارباح عن النشاط المستبعد		50000
إيرادات تشغيل أخرى	3000	
مصروفات توزيع	(2000)	
مصروفات إدارية	(3000)	
م. تشغيلي أخرى	(5000)	
		(8000)
الأرباح الناتجة عن التشغيل		92000
+. - مكاسب بنود غير عادية		8000
صافي الربح		100000

الحالة الثانية: (معالجة الأخطاء الجوهرية).

إحدى الشركات المساهمة أظهرت بعض بياناتها المالية عن عام2000 ما يلي:

الأصول الثابتة 100000دينار

مجمع اهلاك الأصول الثابتة(25٪) 25000

صافي الربح قبل الضرائب 40000

رصيد ارباح مرحلة اول المدة 30000

فإذا علمت أن:

1. ان صافي ربح قبل الضرائب عن عام2001 بلغ70000دينار.
2. انه لا توجد اي إضافات أو استبعادات على الأصول الثابتة خلال عام 2001.
3. اكتشف خلال عام2001 ان إهلاك الأصول الثابتة كان يجب احتسابه بنسبة 15٪ بينما تم احتسابه في عام 2000 بنسبة 25 ٪.
4. ان ضرائب الدخل 30٪.

المطلوب:

بيان اثر تصويب الأخطاء الجوهرية السابقة في القوائم المالية للشركة المنتهية في 31/ 12 / 2001 طبقا لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي رقم(8) وذلك طبقا لـ

أ. المعالجة القياسية

ب. المعالجة البديلة المسموح بها.

المعالجة القياسية		المعالجة البديلة المسموح بها	
جزء من قائمة الدخل 2001		جزء من قائمة الدخل 2001	
صافي الربح قبل الضرائب	70000	إهلاك ا. ثابتة	(15000)
(-) الضرائب 30 ٪	(21000)	+ تصحيح أخطاء جوهرية	(10000)
صافي الربح	49000	صافي الربح قبل الضرائب	80000
		الضرائب30٪	(24000)
		صافي الربح	56000
جزء من الميزانية 2001		جزء من الميزانية 2001	
الأصول الثابتة	100.000	الأصول الثابتة	100.000
(-) مجمع الإهلاك	(30.000) 70.000	(-) مجمع الإهلاك	(30.000) 70.000

جزء من قائمة التغير في حقوق الملكية 2001	
رصيد اول المدة قبل التعديل	58000
(30000 - 28000)	
بعد الضرائب(40000×30%)	
+ تصبح اخطاء جوهرية بعد الضرائب	
10000 × 70%	7000
+ صافي ربح الفترة	49000
رصيد آخر الفترة من الأرباح المرحلة	114000

جزء من قائمة التغير في حقوق الملكية 2001	
رصيد اول المدة قبل التعديل	58000
+ صافي ربح الفترة	56000
رصيد آخر الفترة	114.000

ملاحظة:

يتضح أن الفرق بين قائمة دخل 2001 طبقا للمعالجة القياسية والمعالجة البديلة، هو(7000) ويمثل الخطأ المحاسبي بعد تصحيحه وبعد الضرائب، حيث تزيد أرباح المعالجة البديلة بهذا المقدار إلا انه في قائمة التغير في حقوق الملكية تم إضافة(7000) ضمن رصيد اول المدة من

الأرباح المرحلة كمعالجة قياسية ولم يحدث ذلك بالطبع في المعالجة البديلة، إلا انه بوجه عام تتساوى اثر المعالجتين على رصيد الأرباح المرحلة آخر العام 2001 مع اختلاف مكان تسوية معالجة الأخطاء الجوهرية سواء في قائمة الدخل أم في قائمة التغير في حقوق الملكية.

الحالة الثالثة: تغيير في التقديرات المحاسبية).

اشترت إحدى المنشآت اصل ثابت في 1/1/ 2000 وبلغت تكلفة الدفترية مبلغ 10000 دينار، وقدر عمره الإنتاجي بمقدار عشر سنوات كما قررت المنشأة الاعتماد على طريقة القسط الثابت ولا توجد قيمة كخردة للأصل في نهاية عمره الإنتاجي.

فإذا علمت انه في 31/ 2/2002(بعد إهلاك عامين) وقبل إعداد ميزانية عام 2002 اعيد تقدير العمر الإنتاجي للأصل وقدر عمره بمقدار 10 سنوات اخرى واعتبر ذلك تغيير في التقدير المحاسبي.

المطلوب: بيان اثر التغير المحاسبي طبقا لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي(8).

- بيان مكان إظهار اثر التغير في التقدير المحاسبي.

إرشادات الحل:

ميزانية عام 2000

الأصول الثابتة	10000	
(-) مجمع الإهلاك	(1000)	
		9000

ميزانية عام2001

الأصول الثابتة	10000	
(-)مجمع الإهلاك	(2000)	
		8000

بينما في ميزانية عام 2002 يتم احتساب الإهلاك على الرصيد المتبقي من صافي التكلفة الدفترية وبذلك يحتسب الإهلاك خلال السنة 2002(والسنوات التالية كما يلي):

صافي التكلفة الدفترية	=	8000	800 دينار
العمر الإنتاجي		10	

ميزانية عام 2002

الأصول الثابتة	10000	
(-) مجمع الإهلاك	(2800)	
		7200

الحالة الرابعة: (تغيير السياسة المحاسبية).

أظهرت البيانات التالية ضمن ميزان مراجعة إحدى الشركات في 2002/12/31.

فوائد اقتراض مدينة 10000

رصيد أرباح مرحلة من العام الماضي 50000

أرباح العام 80000

فإذا علمت أن:

قررت المنشأة تغيير سياسة تحميل تكلفة الاقتراض من المعالجة القياسية(ضمن قائمة الدخل) إلى المعالجة البديلة المسموح بها بأثر رجعي علما بان فوائد الاقتراض عن الأعوام السابقة بلغت 20000 دينار، وتبلغ نسبة الضرائب على الدخل 30 ٪.

والمطلوب:

بيان اثر تغير السياسة المحاسبية طبقا لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي رقم(8) وذلك:

- باتباع المعالجة القياسية.
- باتباع المعالجة البديلة المسموح بها.

المعالجة القياسية	
قائمة الدخل	
أرباح العام قبل الضرائب	80000
(-) ضرائب الدخل 30٪	24000
صافي الربح	56000
قائمة الأرباح المحتجزة	
رصيد اول المدة قبل التعديل	50000
+الأثر المجمع لتغيير السياسة المحاسبية (10000+20000)× ٪70	21000
+ ارباح الفترة	56000
رصيد آخر المدة	127000

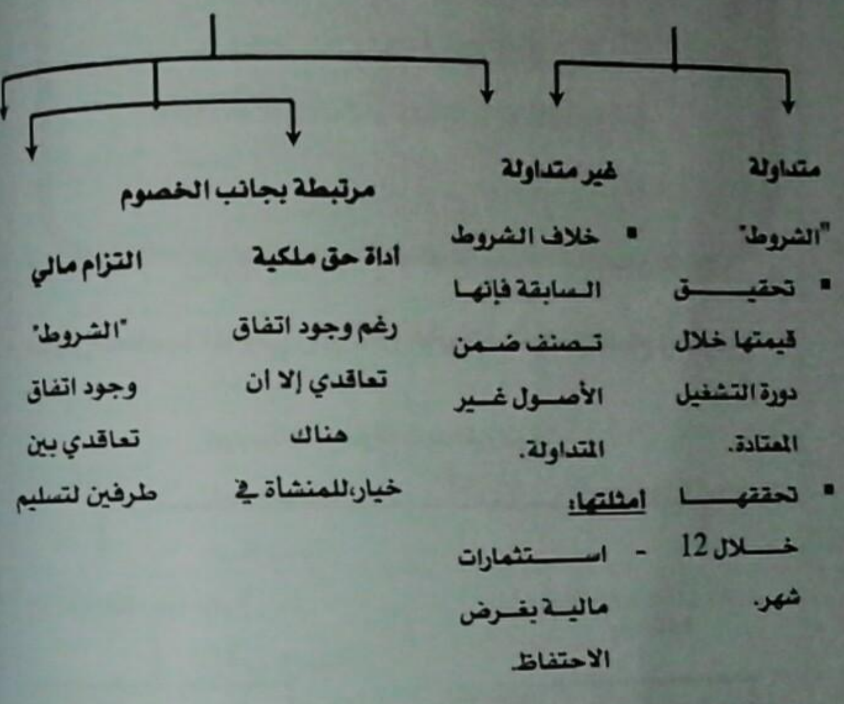
المعالجة البديلة	
قائمة الدخل	
أرباح قبل الضرائب (80000+ 10000 فوائد مدينة)	90000
+ الأثر المجمع لتغير السياسة المحاسبية	20000
الأرباح قبل الضرائب	110000
(-) الضرائب30٪	(33000)
	77000
قائمة الأرباح المحتجزة	
ونرصيد أول المدة 50000	
+ أرباح العام	77000
رصيد آخر المدة	127000

المعيار المحاسبي الدولي رقم(32)
الأدوات المالية: الإفصاح والعرض
Financial Instruments: Disclosure and Presentation
(تاريخ التعديل 1998)

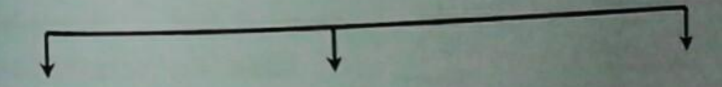
معيار المحاسبة الدولي رقم(32) الأدوات المالية الإفصاح والعرض.



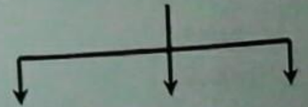
تبويب الأدوات المالية الأساسية



تبويب المخاطر المرتبطة بالأدوات المالية والتي يجب الإفصاح عنها:



مخاطر السعر مخاطر ائتمان مخاطر سيولة.



مخاطر عملة مخاطر مخاطر مخاطر إخفاق مخاطر صعوبة.

سعر الفائدة السوق أحد الأطراف الحصول على في الوفاء بالتزاماته أموال لمقابلة التزامات مالية.

ملخص بأهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم(32):

1. ان بنود القوائم المالية التي تعتبر ضمن الأدوات المالية هي بنود تتصف بالخصائص التالية:
   - وجود اتفاق تعاقدى بين المنشأة والغير.
   - بموجب الاتفاق السابق يتم تسليم أو تسلم نقدية او أصول مالية اخرى.
2. هناك اتفاقيات تعاقدية تحدث بين المنشأة والغير ولا يترتب عليها تسليم او تسلم نقدية أو اصل مالي، ومن ثم لا تعتبر ضمن الأدوات المالية، من أمثلة ذلك تعاقد المنشأة مع الغير على أن يسلم للمنشأة اصل ثابت في فترة لاحقة، في هذه الحالة لا تصنف هذه المعاملة ضمن الأدوات المالية.
3. أن الفرق بين اداة حق الملكية والالتزام المالي رغم أنها ضمن الأدوات المالية هو وجود إنفاق تعاقدي بين طرفين لاستلام أو تسلم نقدية من احد الأطراف وتنطبق هذه الخاصية على الالتزام المالي، أما اداة حق الملكية يكون للمنشاة حق اختيار في تسليم نقدية لحملة الأسهم وعلى ذلك لا تعتبر التزام مالي.
4. انه من الضروري عند تصنيف الأدوات المالية من حيث انها التزام مالي أو حق ملكية الاعتماد على الجوهر وليس الشكل عند عرضها

ضمن الميزانية، فعلى سبيل المثال هناك أسهم ممتازة تشتمل على شروط إلزامية مثل قيام المنشأة المصدرة لها بدفع فائدة ثابتة لحملة هذه الأسهم، فبالرغم من ان هذه الأسهم في شكلها اداة حق ملكية، إلا انها في جوهرها التزام مالي ويجب تصنيفها على أنها التزام مالي.

5. هناك أدوات مالية مركبة تحمل بعض خصائص الالتزام المالي وايضا خصائص اداة حق الملكية، مثال ذلك السندات التي تحمل التزام مالي وذلك بمقتضاه تلتزم المنشأة بتسليم نقدية لحملة السندات، كما تتضمن هذه السندات في ذات الوقت حق لحاملها في تحويلها إلى أداة حق ملكية، في مثل هذه الحالة يجب عرض الأدوات المالية المركبة بطريقة مستقلة عن كل من أداة حق الملكية والالتزام المالي.

6. هناك أدوات مالية مشروطة مثال ذلك الكفالات البنكية (خطاب الضمان) وتحدث عندما لا يستطيع المقترض الوفاء بالتزاماته، في هذه الحالة يكون على الكفيل (البنك) الوفاء نيابة عن المقترض، وفي هذه الحالة فان هذه الأدوات المالية ليست مؤهلة للاعتراف بما في صلب القوائم المالية.

7. لا يجوز إجراء مقاصة بين أصل مالي والتزام مالي وإظهار صافي المبلغ في الميزانية إلا إذا كان للمنشاة حق قابل للتنفيذ قانونا لإجراء المقاصة، وتنوى المنشاة التسوية بينها وبين الغير على أساس صافي المبلغ.

8. ان جميع الأدوات المالية الأساسية يتم الإفصاح عنها في صلب القوائم المالية، بينما اغلب الأدوات المالية المشتقة يتم الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة ولا يتم الإفصاح عنها ضمن صلب القوائم المالية.

الفصل الرابع

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة الافصاح

مقدمة:

يتناول هذا الفصل الوظيفة الثانية من الوظائف المحاسبية والمرتبطة بالإفصاح Disclosure، ويقصد بالإفصاح الكشف والإظهار عن النتائج المحاسبية في القوائم المالية، فالمحاسب عليه أن يقدم معلومات كافية لترشيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ ما يبدو لهم من قرارات، ويتطلب الإفصاح المفاضلة بين أمرين متعارضين من أجل تحديد نوعية وكمية المعلومات المفصح عنها وهما:

- الإفصاح عن قدر كاف من التفاصيل المختلفة التي يكون من شأنها ترشيد مستخدمي القوائم المالية.
- اختصار وتكثيف المعلومات حتى يتيسر فهمها لأن التفاصيل الشديدة في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم قد يترتب عليها صعوبة استيعابها، هذا مع الأخذ في الاعتبار تكلفة إعداد هذه المعلومات.

وبوجه عام هناك ثلاثة وسائل للإفصاح عن المعلومات الخاصة بالقوائم المالية أشارت إليها معايير المحاسبة المصرية والدولية وهي:

1. الإفصاح في صلب القوائم مثال ذلك في قائمة الدخل، الميزانية وهكذا.
2. الإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية.
3. الإفصاح في قوائم مالية إضافية مرفقة للقوائم المعدة وفقا لمعايير المحاسبة المتعارف عليها، ويحدث ذلك على سبيل المثال عند التعبير عن اثار التغير في الأسعار على قيم وبنود القوائم المالية من خلال أساس القيمة الجارية أو أساس القوة الشرائية العامة للنقود.

معيار المحاسبة الدولي رقم(10)
الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.
Events after the Balance Sheet Date



اهم الملاحظات على المعيار المحاسبي الدولي رقم(10)

1. الظروف الطارئة هي ظروف او حالة لا تتأكد نتيجتها النهائية من ربح طارئ مثل ارتفاع حاد في أسعار المخزون نتيجة لاحتمال خروج المنافس الرئيسي للمنشأة من السوق، أو خسارة طارئة مثل ظهور منافسين جدد من المحتمل ان يؤدى إلى التأثير على أسعار منتجات المنشأة وبالتالي قيم المبيعات المستقبلية، وان وقوع هذه الأرباح أو الخسائر الطارئة مرتبط بأحداث غيرمؤكدة في المستقبل فطبقا للأمثلة السابقة من المحتمل أو من غير المحتمل خروج المنافسين الحاليين او انضمام المنافسين الجدد.
2. تعالج الخسائر الطارئة بأي من المعالجتين التاليتين:

أ. في حالة إمكانية تقدير مبلغ الخسارة المتوقع حدوثها تقديرا مناسبا، فضلا عن تزايد فرص حدوث هذه الأحداث المستقبلية، فانه يجب الاعتراف بمبلغ الخسارة المحتملة كمصروف أو التزام.

ب. اما في حالة عدم توافر احد الشروط المشار إليها فانه يكتفي بالإفصاح ضمن الإيضاحات المتممة عن الخسائر الطارئة.

2. بينما لا يجوز إدراج الأرباح الطارئة في القوائم المالية كإيراد أو كأصل إلا انه يجب الإفصاح عنها إذا كان من المحتمل تحققها ضمن الإيضاحات المتممة.
3. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية هي تلك الأحداث التي تقع بين تاريخ الميزانية وتاريخ اعتماد القوائم المالية، فلا تستطيع اي منشأة

الانتهاء من إعداد قوائمها المالية في تاريخ الميزانية، فعلى سبيل المثال بفرض أن تاريخ الميزانية

2002/12/31 فإنه غالبا ما تكون هناك فترة لاحقة تأتي بعد هذا التاريخ لاستكمال إعداد القوائم المالية وكذلك اعتمادها من قبل الجمعية العمومية للمساهمين وغالبا ما تكون ثلاثة أشهر، هذه الفترة تسمى الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

4. هناك نوعان من الأحداث اللاحقة:

أ. أحداث تؤكد أو تكذب ما جاء في القوائم المالية مثال ذلك أن المنشأة قد توافرت لها بيانات بأن أحد العملاء معرض للإفلاس فتم اعتبار إجمالي الدين المستحق عليه من قبيل الديون المعدومة وتم مراعاة ذلك عند تكوين مخصص الديون المشكوك فيها، وحدث إفلاسه بالفعل في تاريخ تالي لتاريخ الميزانية وقبل اعتماد الميزانية، أو قد يحدث العكس ويعيد هيكلية مديونية هذا العميل وبالتالي لا داعي لا إعدام الدين بالكامل وهنا يجب العودة مرة أخرى إلى أرقام القوائم المالية وتعديلها قبل إصدار القوائم المالية خلال فترة الأحداث اللاحقة.

ب. أحداث لاحقه لتاريخ الميزانية لا تستوجب العودة إلى أرقام القوائم المالية وتعديلها و إنما فقط يكتفي بالإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة طالما كانت هامة وجوهرية.

مثال ذلك تعرضت المخازن للحريق بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدار القوائم المالية، مثل هذه الأحداث تستوجب الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة.

5. توزيعات الأرباح الخاصة بالفترة المحاسبية موضوع القوائم المالية والتي يتم اقتراح أو إقرار توزيعها بعد تاريخ الميزانية وقبل اعتماد القوائم المالية يجب تسويتها أو الإفصاح عنها.

مثال عملي للإفصاح عن الأحداث اللاحقة:

نشرت جريدة الأهرام بتاريخ 2001/3/21 القوائم المالية المنشورة لشركة مصر بني سويف للأسمنت عن السنة المالية المنتهية في 2000/12/31، وقد تضمنت الإيضاحات المتممة ما يلي:

الأحداث اللاحقة:

أ. عقد تعديل القرض:

في 2001/1/24 تم تعديل عقد القرض مع بنك مصر بزيادته إلى 380.244 مليون جنيه مصري بنفس الشروط السابقة مع تعديل فترة السماح لتنتهي بعد عام من تاريخ بداية الإنتاج بحد أقصى مايو 2002 يتم خلالها حساب العائد وقيده على القرض.

ب. عقد استغلال المحاجر:

في 2001/1/31 قامت الشركة بعقد اتفاق مع محافظة بني سويف بخصوص شراء المواد الخام اللازمة لإنتاج الشركة من المحاجر المتاحة بالمحافظة بمنطقتين جبل النور ووادي غياضة والتي تشمل الحجر الجيري والطفلة والرمل والجبس ولائحته التنفيذية والتعليمات المنظمة لذلك.

" تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي رقم(10) الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

الحالة الأولى: [الخسائر المحتملة].

رفعت دعوى قضائية من أحد الأفراد ضد إحدى الشركات المساهمة في 2002/6/1 وقبل إعداد القوائم المالية للشركة في 6/30 وبسؤال المستشار القانوني للشركة تبين أن هناك احتمال أن تتعرض الشركة لدفع تعويض مقداره 90000 دينار إذا ما استطاع صاحب الدعوى إثبات إدانة الشركة.

المطلوب:

بيان اثر ذلك على دفاتر والقوائم المالية للشركة المساهمة في 2002/6/30 في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم(10).

إرشادات الحل:

دفتر اليومية:

90000		من حـ / أ.خ
	90000	إلى حـ / مخصص
		تعويضات قضائية

ح/أ.خ

90000 مخصص تعويضات	

الميزانية:

	90000 مخصص تعويضات

يلاحظ مما سبق انه تم الاعتراف بمبلغ الخسائر المحتملة كمصروف والتزام وفقا لتوافر الشروط التي حددها المعيار المشار إليه في الفقرة(8) وهي:

- انه من الممكن تقدير مبلغ الخسارة.
- هناك عوامل تؤكد نشأة التزام على المنشأة.

الحالة الثانية:[الأرباح الطارئة].

تعاقدت إحدى الشركات المساهمة يوم29/ 6/ 2002وقبل تاريخ الميزانية في 2002/6/30 مع إحدى الشركات الأخرى على تنفيذ اعمال جديدة اعتبار من بداية السنة المالية الجديدة التي تبدا في 2002/7/1، وانه من المنتظر ان تحقق الشركة المساهمة أرباحا كبيرة تقدر بمبلغ 3000000 دينار خلال السنة المالية الجديدة.

المطلوب:

بيان اثر ما سبق على القوائم المالية للشركة المساهمة في 2002/6/30 وفقا لما جاء في معيار الحاسبة الدولي رقم(10).

إرشادات الحل:

طبقا للمعيار المشار إليه فانه لا يجوز ادراج الأرباح الطارئة في القوائم المالية كإيراد او كاصل، إلا انه يجب إفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة إذا كان من المحتمل تحققها" الفقرة16 ".

كذلك اوضحت المادة(22) من المعيار المشار إليه ان يتضمن الإفصاح عن الظروف الطارئة(في هذه الحالة أرباح طارئة) عن ما يلي:

(أ) طبيعة الظرف الطارئ.
(ب) عوامل عدم التأكد التي قد تؤثر على النتائج المستقبلية.
(ج) تقدير الأثر المالي او ذكر عدم إمكانية تقديره

الحالة الثالثة: [الأحداث اللاحقة التي تؤثر على القوائم المالية]:

إحدى الشركات في 2002/6/30 صنفت العملاء من حيث إمكانية السداد ونسبة مخصص الديون المشكوك فيها كما يلي:

فئات العملاء	المبلغ	نسبة المخصص	مبلغ المخصص
ارصدة عملاء جيدة	100000	صفر	صفر
ارصدة عملاء متوسطة	100000	5٪	5000
ارصدة عملاء رديئة	100000	10٪	10000
إجمالي	300000		15000

ثم اتضح للشركة في 8/1وقبل إصدار القوائم المالية أن احد العملاء المصنفين ضمن ارصدة عملاء جيدة قد أفلس لظروف طارئة وقدر المبلغ المستحق عليه مقدار 20000دينار.

المطلوب:

بيان اثر ما سبق على القوائم المالية للشركة في 2002/6/30

إرشادات الحل:

طبقا للفقرة(25)يجب تسوية الأصول والالتزامات نتيجة للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي توفر ادلة إضافية تساعد في تقدير المبالغ المتعلقة بالظروف التي كانت قائمة في تاريخ الميزانية، وعلى ذلك يعاد احتساب مخصص الديون المشكوك فيها في ضوء الأحداث اللاحقة

ويعدل الرصيد السابق حسابه طالما لم يتم إصدار الميزانية بعد وذلك كما يلي:

مسلسل	فئات العملاء	المبلغ	نسبة المخصص	المبلغ المخصص
1	ديون جيدة	80000	صفر	صفر
2	ديون متوسطة	100000	5٪	5000
3	ديون رديئة	100000	10٪	10000
4	ديون معدومة	20000	100٪	20000
	إجمالي			35000

الحالة الرابعة: [الأحداث اللاحقة التي تؤثر على القوائم المالية].

عودة لبيانات الحالة الأولى وبفرض أن القضاء قد اصدر حكمه ببراءة الشركة بتاريخ 2002/8/1، رغم قيام الشركة بتكوين مخصص تعويضات قضائية بمبلغ 90000 دينار، وان تاريخ اعتماد القوائم المالية من قبل الجمعية العمومية سوف يكون بتاريخ 2002/8/5.

المطلوب:

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية في تاريخ 2002/6/30 في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم(10).

إرشادات الحل:

في ضوء الأحداث اللاحقة فإنه من الضروري إلغاء المخصص السابق تكوين ضمن ميزانية 2002/6/30 طالما لم تصدر بعد هذه القوائم المالية ولم يتم اعتمادها قبل الجمعية العمومية للمساهمين.

الحالة الخامسة: (الأحداث اللاحقة التي تستوجب الإفصاح).

في 2002/6/30 تم جرد مخزون إحدى الشركات وقدرت قيمته التي سوف تظهر في ميزانية 2002/6/30 بمبلغ 30.000 دينارا إلا انة في 2002/7/5 حدث حريق هائل بمخازن الشركة أدى إلى خسائر قدرت بمبلغ 20.000 دينار.

المطلوب:

بيان أثر ما سبق على القوائم المالية في 2002/6/30 طبقاً لما يقضى به المعيار المحاسبي الدولي رقم(10).

إرشادات الحل:

ما حدث يمثل أحداث لاحقة لا تستوجب تعديل في أرقام ميزانية 2002/6/30 ، بينما تستوجب الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات المتممة للقوائم المالية، طبقاً لما جاء بالفقرة(28) من المعيار المشار إليه والتي تنص على أن:

"يجب عدم إجراء تسويات على الأصول والالتزامات إذا وقعت إحداث بعد تاريخ الميزانية.... إلا أنه يجب الإفصاح عنها إذا كانت مهمة".

معيار المحاسبة الدولي رقم(24)

الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة

Related Party Disclosure

تاريخ التعديل 1994



اهم الملاحظات على المعيار المحاسبي الدولي(24) الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة:

1. ان المنشاة التي يعد لها المحاسب قوائم مالية عليه ان يتساءل هل هناك جهات اخرى(شركات او افراد) تمارس سيطرة مباشرة او غير مباشرة عليه في حالة الامتلاك اكثر من 50 ٪ من اسهم المنشاة)، او ان الغير له تأثير فعال على المنشاة محل المحاسبة(من خلال امتلاك الغير لنسبة ملكية من 20٪ إلى 50٪) في هذه الحالة تظهر الأطراف ذوى العلاقة.
2. يجب الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة الذين يسيطرون على المنشاة او يؤثرون عليها وذلك سواء كان هناك:

أ. معاملات بين المنشاة محل المحاسبة والأطراف ذوى العلاقة لأن الأطراف من غير ذوى العلاقة ويتعاملوا مع المنشاة بحاجة إلى التعرف من خلال القوائم المالية على من هم الذين يؤثرون ويسيطرون على المنشاة، فقد تلزم الأطراف ذوي العلاقة المنشاة التي يسيطرون عليها في الدخول في معاملات قد لا يحبذها الأطراف الأخرى غير ذوي العلاقة ويتعاملون مع المنشأة، او ان هذه المعاملات التي تحدث بين المنشاة محل المحاسبة والأطراف ذوى العلاقة لها طابع خاص في التسعير وربما تكون مجانية، كل ذلك يجب الكشف عنه لخدمة قارئ القوائم المالية العادي خاصة من غير ذوي العلاقة ويتعامل مع المنشاة محل المحاسبة، حيث أن هذه القوائم

المالية(المركز المالي ونتيجة الأعمال) قد تتأثر بحكم وجود هذه المعاملات بين المنشأة والأطراف ذوى العلاقة.

ب. حتى لو لم يكن هناك معاملات بين المنشأة محل المحاسبة والأطراف ذوى العلاقة فإن قوائمها المالية سوف تتأثر، فعلى سبيل المثال قد تنهى شركة تابعة علاقتها مع منشأة اخرى بمجرد اقتناء الشركة القابضة للشركة التابعة أو الشقيقة محل المحاسبة والتقرير، أو أن تعطى الشركة القابضة تعليمات للشركة محل المحاسبة والتقرير بعدم القيام ببعض الأنشطة مثال ذلك انشطة البحوث والتطوير.

3. هناك حالات معينة لا تستوجب قيام المنشأة محل المحاسبة والتقرير والإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة خاصة في حالات إعداد قوائم مالية مجمعة بين المنشأة محل المحاسبة والتقرير والشركة القابضة التي تسيطر عليها.
4. يجب الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة بغض النظر عن وجود معاملات مع الأطراف ذوى العلاقة خاصة في حالات السيطرة.
5. تتضمن عناصر المعلومات التي يجب الإفصاح عنها بشان الأطراف ذوي العلاقة على ما يلي:

أ. من هم الأطراف ذوي العلاقة.

ب. طبيعة العلاقة(مساهم - مسيطرة).

ج. مبلغ او نسبة المعاملات.

د. طريقة التسعير المتبعة.

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي(24) الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة.

حالة عملية:

بافتراض ان جميع المعاملات هامة، اجب بإيجاز عن المطلوب من البنك الذي تحت اسمه خط في كل المواقف المبينة ادناه:

- هل الإفصاح مطلوب بموجب معايير المحاسبة الدولية؟
- ما الذي ينبغي الإفصاح عنه؟

1. يملك بنك(ا) 12٪ من البنك(ب) وتتم المحاسبة عن استثمارات فيه باستخدام طريقة التكلفة، وخلال السنة منح بنك(ب) قرض قيمته 4000000 دينار لبنك(ا).
2. اشترى بنك(ح) 51٪ من بتك(د) في اثناء السنة وسوف يتم إدماج بنك(د) في القوائم المالية المجمعة، وقد منح بنك(د) قرض قيمته 2 مليون دينار إلى بنك(ح) اثناء السنة محققا إيراد فوائد قدره 100000 دينار ولم يظهر الإيراد والمصروف بين البنكين في القوائم المالية المجمعة.
3. بنك(هـ) يقوم بمنح ائتمان وتسهيلات بكافة أنواعها لمستشفى الحكمة وهي مؤسسة لا تهدف إلى الربح، ورئيس بنك(هـ) هو عضو عامل في مجلس إدارة المستشفى، وفي خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 1997 منح بنك(هـ) قروض قيمتها 2000000 دينار

لمستشفى الحكمة بقي منها 400000 دينار دون سداد في 31 ديسمبر 2002.

4. بنك(ح) هو البنك الأم لبنكين شقيقين وهما بنك(ط) وبنك(ك) وقد اقرض بنك(ط) مليون دينار لبنك(ك) في اول يناير في السنة المالية المنتهية في 2001/12/31 وكان القرض بدون ضمان وبسعر فائدة يعادل ما تقدمه البنوك التجارية الأخرى، ويسدد عند الطلب، وفي خلال السنة المنتهية في 31 ديسمبر 2001 استحقت فوائد على القرض قدرها 100.000 دينار تم سدادها وظل القرض قائماً في 31 ديسيمبر 2001.

إرشادات الحل:

1. الإفصاح طبقاً للفقرة(3) من المعيار المحاسبي الذي يعتبر الأطراف من ذوى العلاقة إذا كان لطرف منهم القدرة على السيطرة على الطرف الأخر او التأثير عليه بدرجة ملموسة في اتخاذ القرارات الخاصة في النواحي المالية والتشغيلية وهذا لا ينطبق على البنك(ا).
2. لا يلزم الإفصاح عن الطرف ذي العلاقة طبقاً للفقرة(4) من المعيار حيث تم دمج بنك(د) في الميزانية المجمعة وتم استبعاد جميع المعاملات بين البنكين عن معاملات الأطراف ذوى العلاقة.
3. حيث ان رئيس البنك(هـ) عضو عامل في مجلس الإدارة فإنه يستطيع التأثير على القرارات المالية وقرارات التشغيل الخاصة بمستشفى الحكمة وينبغي أن تفصح القوائم المالية لبنك(هـ) عن

علاقة هذا الشخص بمستشفى الحكمة وطبيعة المعاملات بين المنشاتين وقيمتها بالدينار واي أرصدة مدينة او دائنة قائمة في نهاية السنة.

4. من الواضح ان(ك) و(ط) ينطبق عليها تعريف الطرف ذوى العلاقة طبقاً لمعيار المحاسبة الدولي لذلك ينبغي ان يفصح بنك(ك) عن طبيعة علاقته ببنك(ط) وبيان المعاملة الخاصة بالقرض وقيمة القرض وشروطه وقيمة الفوائد المستحقة والمدفوعة خلال السنة والمبلغ المتبقي من القرض دون سداد في نهاية السنة.

الحالة الثانية:

حدد dl من الحالات التالية تستوجب الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة او لا تستوجب الإفصاح طبقاً لما جاء بالمعيار المحاسبي الدولي(24).

الحالات	تستوجب الإفصاح	لا تستوجب الإفصاح
1) المعاملات المتبادلة بين منشآت المجموعة عند إعداد القوائم المالية المجمعة.		
2) شركة تابعة مملوكة بالكامل لشركة قابضة غير مسجلة بمصر ومسجلة بالولايات المتحدة الأمريكية.		
3) شركة تابعة تسيطر عليها شركة قابضة ولا يتم إعداد قوائم مالية مجمعة.		
4) شركة تؤثر عليها شركة اخرى نتيجة لامتلاك 30٪ من حقوق ملكيتها ولا تعد قوائم مالية مجمعة.		
5) منشاة تخضع لرقابة الدولة تتعامل مع منشاة اخرى تخضع لرقابة الدولة.		

إرشادات الحل:

لا تستوجب الإفصاح (1، 5)

تستوجب الإفصاح (2، 3، 4)

الحالة الثالثة:

نشرت جريدة الأهرام بتاريخ 21 مارس 2001 القوائم المالية المنشورة لشركة مصر بنى سويف للأسمنت عن السنة المالية المنتهية بتاريخ 2000/12/31 وقد تضمنت الإيضاحات المتممة على ما يلي:

المعاملات مع الأطراف ذوي العلاقة:

يتم التعامل مع الأطراف ذوي العلاقة بنفس شروط التعامل مع الأطراف الأخرى.

المطلوب:

حدد في ضوء ما جاء في معيار المحاسبة الدولي رقم(24) ما إذا كان الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة كما جاء بالحالة السابقة يتفق مع متطلبات ما جاء بالمعيار المحاسبي المشار إليه أم لا .

إرشادات الحل:

تضمن المعيار المحاسبي الدولي(24) الإفصاح عن العناصر التالية(الفقرة 23):

- إشارة إلى حجم المعاملات سواء في شكل قيمة أو نسبة ملائمة.
- مبالغ أو نسب ملائمة للبنود القائمة.
- سياسات التسعير.

وعلى ضوء ما سبق يتضح ان الإفصاح عن سياسات التسعير هو فقط الذي اكتفت بالإشارة إليه الشركة المذكورة دون الإفصاح عن البنود الأخرى التي تضمنها المعيار.

معيار المحاسبة الدولي رقم(27)
القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة
Consolidation Financial Statements
تاريخ التعديل 1998



اهم الملاحظات على المعيار المحاسبي الدولي رقم (27):

القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة:

1. هناك حالات قد لا تستدعى قيام الشركة القابضة بإعداد قوائم مالية موحدة وهي:

أ. إذا كانت الشركة القابضة(أ) مثلا تمتلك شركة قابضة اخرى(ب) وان الشركة القابضة(ب) تمتلك عدة شركات تابعة(س، ص، ع) مثلا في هذه الحالة فإننا نفرق بين موقفين:

- الموقف الأول: أن الشركة(أ) تمتلك الشركة(ب) بالكامل أي نسبة 100٪ ومن ثم فان الشركة(ب) قد لا تكون مطالبة بإعداد قوائم مالية موحدة لها وشركاتها التابعة سوف تظهر بالكامل ضمن القوائم المالية المجمعة للشركة(أ).
- الموقف الثاني: أن الشركة(أ) تمتلك بشكل كامل [90٪ من التابعة] فان الشركة(ب) غير مطالبة بإعداد قوائم مالية موحدة لها ولشركاتها التابعة بشرط الحصول على موافقة أصحاب حقوق الأقلية فى الشركة(ب).

ب. لا يتم دمج الشركات التابعة في القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة في الحالتين التاليتين:

- أن الشركة القابضة تحتفظ بالشركة التابعة بشكل مؤقت وتنوى القابضة التخلص منها بالبيع في المستقبل القريب.

- ان هناك قيود صارمة على الشركة التابعة طويلة الأجل مثل ان تكون الشركة القابضة مصرية والشركة التابعة سودانية وان هناك قيود في السودان لتحويل أي مبالغ او اموال للخارج من أو إلى الشركة القابضة، في هذه الحالة يمكن عدم قيام الشركة القابضة المصرية بعدم دمج شركتها التابعة السودانية ضمن القوائم المالية الموحدة.

وتجدر الإشارة إلى انه في الحالات السابقة فإن الشركة القابضة تظهر استثماراتها في الشركات كبند استثمار طويل الأجل.

2. بخلاف الحالات السابقة فإنه يجب على شركة قابضة أن تصدر قوائم مالية موحدة تدمج فيها كل الشركات التابعة سواء كانت اجنبية أو محلية.

ويحق للشركة القابضة ان تعد قوائم موحدة متى توافرت الشروط التالية:

- شروط الملكية: اى تمتلك 50٪ فاكثر من حقوق الملكية في الشركات التابعة.
- شرط التحكم: مثال ذلك التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للشركة التابعة بناء على اتفاق.

3. في جميع الأحوال يجب ان تدمج الشركة القابضة الشركات التابعة لها في القوائم الموحدة حتى لو لم يكن هناك تماثل في الأنشطة.

مثال ذلك الشركة القابضة مؤسسة مالية بينما الشركة التابعة شركة صناعية، فانه في هذه الحالة يجب إعداد قوائم مالية موحدة للمجموعة ككل.

4. عند تنفيذ إجراءات التجميع وإعداد القوائم المالية الموحدة فإنه يجب استبعاد استثمارات القابضة في التابعة من القوائم المالية للشركة القابضة، واستبعاد نصيب القابضة في حقوق ملكية التابعة، وإظهار حقوق الأقلية وإظهارها بالقوائم الموحدة كما يراعى تطابق تواريخ القوائم المالية، واتباع نفس السياسات المحاسبية، واستبعاد اي معاملات متبادلة بين شركات المجموعة المراد إعداد قوائم مالية موحدة لها.

5. في حالة قيام الشركة القابضة بإعداد قوائم مالية مستقلة لها فان استثماراتها في التابعة يمكن ان تظهر في هذه القوائم بأي من الطريقتين التاليتين:

أ. طريقة حقوق الملكية: يوجد حساب واحد فقط هو حساب الاستثمارات ولا يوجد حساب لدخل الاستثمارات، نظرا لأنه يدرج في حساب الاستثمارات ما يلي:

	◆◆◆		قيمة استثمارات القابضة في التابعة
+		◆◆◆	نصيب القابضة في أرباح التابعة
-		◆◆◆	توزيعات الأرباح التي تحصل عليها القابضة من التابعة
=			رصيد استثمارات القابضة في التابعة الذي سوف يظهر في الميزانية المستقلة للشركة القابضة.

ب. طريقة التكلفة: وتستلزم هذه الطريقة توافر حسابين لدى الشركة القابضة، الأول بقيمة الاستثمارات، الثاني بقيمة توزيعات الأرباح التي تحصل عليها الشركة القابضة.

6. عند إعداد القوائم المالية الموحدة فانه يجب الإشارة في الإيضاحات المتممة لها عن اي من الحالتين التاليتين:

- حالة إعداد قوائم مالية موحدة.

قائمة بالشركات التابعة الهامة:

اسم الشركة	بلد التأسيس او الإقامة	الحصة في حقوق الملكية	الحصة في قوة التصويت

- حالة استبعاد إحدى الشركات التابعة من القوائم المالية الموحدة، في هذه الحالة يجب ذكر الأسباب التي أدت إلى استبعاد الشركة التابعة من القوائم المالية الموحدة.

7. عند إعداد القوائم المالية المستقلة للشركة القابضة يجب أن توضح طريقة المحاسبة للشركة التابعة أي هل هي طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة.

مثال عملي على القوائم المالية الموحدة:

تضمن التقرير السنوي السابع والثلاثون لسنة 2001 الصادر عن الشركة الكويتية للأغذية (أمريكانا) ش.م.ك القوائم المالية المجمعة للسنة المالية المنتهية في 31 ديسمبر 2001 على ما يلي:

- ملخص أهم السياسات المحاسبية المتبعة:

يتم إعداد البيانات المالية المجمعة على أساس مبدا التكلفة التاريخية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، إن السياسات المحاسبية المتبعة في إعداد تلك البيانات المالية المجمعة هي أساس مماثل مع تلك السياسات المتبعة في البيانات المالية السنوية المجمعة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2000:

أ. أسس تجميع البيانات المالية:

تتمثل البيانات المالية المجمعة للسنة المنتهية في 31 ديسمبر 2001 البيانات المالية للشركة والشركات التابعة التي تملك الشركة

50٪ او اكثر من رأسمالها او تملك اقل من 50٪ من راسمالها ولها سيطرة على سياساتها المالية والتشغيلية، يتم استبعاد كافة الأرصدة والعمليات المالية المتداخلة التي تمت بين هذه الشركات عند إعداد البيانات المالية المجمعة.

الشركات التابعة المجمعة هي:

اسم الشركة	بلد التأسيس
شركة امريكانا العالمية (سينوي)	دولة الكويت
شركة الخليج العربي للأغذية والأسواق المركزية	دولة الكويت
شركة المطاعم الأهلية	المملكة العربية السعودية
شركة الأهلية للصناعات الغذائية	المملكة العربية السعودية
شركة الملابس العالمية	المملكة العربية السعودية
شركة البحرين والكويت للمطاعم	البحرين
شركة ادوات التجميل العالمية	المملكة العربية السعودية
الشركة الغذائية المتحدة	المملكة العربية السعودية
الشركة الكويتية للأغذية	جمهورية مصر العربية
الشركة الكويتية للأغذية	الإمارات العربية المتحدة

استثمارات في شركات زميلة:

بلد التاسيس	نسبة راس المال	المبلغ	31 ديسمبر 2001
جمهورية مصر العربية	%48.73	1.412.857	شركة القاهرة للصناعات الغذائية(هاينز)
الإمارات العربية المتحدة	%32,49	366.978	شركة غلفا للمياه المعدنية
جمهورية مصر العربية	%40.8	217.302	شركة امريكانا للتنمية الزراعية

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي(27)
القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة

الحالة الأولى:

حدد اي من الحالات التالية تستلزم معها إعداد القوائم المالية الموحدة:

الحالات	إعداد	عدم إعداد
1. شركة(ب) تملك في شركة(ا) 50% من حقوق التصويت فيها. ولها(3) اعضاء في مجلس إدارتها من(7) اعضاء.		
2. شركة(ح) تملك في شركة(ا) 50% من حقوق التصويت فيا ولها(4) اعضاء في مجلس إدارتها من(7) اعضاء.		
3. شركة(د) تملك في شركة(ا) 40% من حقوق التصويت فيها إلا انه بموجب عقد إدارة تتحكم(د) في السياسات المالية والتشغيلية للشركة(ا).		

4. شركة(هـ) تمتلك في شركة(أ) 60٪ من حقوق التصويت فيها.		
5. شركة(ز) تملك في(أ) 40٪ من حقوق التصويت فيها.		
6. شركة(ح) تملك في(أ) 51٪ وهناك قيود صارمة طويلة الأجل لتحويل أى أموال من الشركة(أ) للخارج.		
7. شركة(ط) تملك 60٪ من حقوق التصويت في الشركة(أ) وهناك اتجاه لبيع الشركة(أ) خلال السنة القادمة.		
8. شركة(ى) تملك 51٪ من حقوق التصويت في الشركة(أ) وتعمل(ى) في نشاط البنوك بينما تعمل(أ) في النشاط الصناعي.		

إرشادات الحل:

- إعداد القوائم المالية الموحدة (2، 3، 4، 8)
- عدم إصدار قوائم مالية موحدة (1، 5، 6، 7)

الحالة الثانية:

الشركة(أ) اقتنت 100٪ من اسهم الشركة(ب) علماً بأن الشركة(ب) تملك الشركات التابعة (س، ص، ع) فهل يمكن إعفاء الشركة(ب) عن إعداد القوائم المالية الموحدة؟ ويفرض انه في حالة ملكية(أ) لنسبة 95٪ من اسهم الشركة(ب) فهل يختلف الأمر؟ اشرح باختصار؟

الحالة الثالثة: (إجراءات التجميع في ظل سيطرة القابضة على التابعة بنسبة 100 ٪).

توافرت لديك البيانات التالية عن الشركتين(أ) ،(ب).

ميزانية الشركة(أ) قابضة:

100	اصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
100	استثمارات طويلة الأجل	100	خصوم متداولة
100	اصول متداولة		
300		300	

ميزانية الشركة(ب) تابعة:

100	اصول طويلة الأجل	100	حقوق الملكية
100	اصول متداولة	100	خصوم متداولة
200		200	

المطلوب: إعداد الميزانية المجمعة.

إرشادات الحل:

إجراءات التجميع هي:

أ. استبعاد(100) استثمارات طويلة الأجل من ميزانية الشركة القابضة.

ب. استبعاد(100) حقوق ملكية التابعة.

ج. تنفيذ عملية تجميع البنود المتشابهة.

الميزانية المجمعة:

200	اصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
200	اصول متداولة	200	خصوم متداولة
400		400	

الحالة الرابعة: إجراءات التجميع في ظل سيطرة القابضة بنسبة تقل عن100 %.

ميزانية الشركة(أ) قابضة:

100	اصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
75	استثمارات طويلة الأجل	75	خصوم متداولة
100	اصول متداولة		
275			
		275	

ميزانية الشركة(ب) التابعة:

100	اصول طويلة الأجل	100	حقوق الملكية
100	اصول متداولة	100	خصوم متداولة
200		200	

قائمة الدخل(أ)			قائمة الدخل(ب)	
إيرادات	400		إيرادات	150
مصروفات	200		مصروفات	50
صافي الربح	200		صافي الربح	100

المطلوب: إعداد الميزانية المجمعة.

إرشادات الحل:

- استبعاد استثمارات طويلة الأجل(75) من ميزانية القابضة.
- استبعاد نصيب القابضة في حقوق ملكية التابعة(75) من ميزانية التابعة.
- تحديد حقوق الأقلية في اصول التابعة كما يلي:

صافي اصول التابعة = الأصول – الخصوم

= 200 - 100

نسبة حـ ق الأقلية = 100 × 25% = 25

- تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل التابعة.

= نسبة حقوق الأقلية × صافي أرباح التابعة

= 25٪ × 100

= 25

- إظهار حقوق الأقلية في الميزانية المجمعة بشكل منفصل عن حقوق الملكية والالتزامات.
- إظهار حقوق الأقلية في قائمة الدخل المجمعة مخصومة من أرباح المجمعة وبشكل منفصل.

الميزانية المجمعة:

200	اصول طويلة الأجل	200	حقوق الملكية
		175	خصوم متداولة
200	اصول متداولة	25	حقوق الأقلية
400		400	

قائمة الدخل المجمعة:

إيرادات	550
مصروفات	250
صافي أرباح المجموعة	300
(-) حقوق الأقلية في الأرباح	25
صافي الأرباح القابضة	275

الحالة الخامسة:(حالة اندماج + إعداد قوائم مالية موحدة).

اظهرت ميزانية إحدى الشركات القابضة بتاريخ 2001/12/31 ما يلي:

ميزانية القابضة:

2000	اصول طويلة الأجل	3000	حقوق الملكية
2000	اصول متداولة	1000	خصوم متداولة
4000		4000	

وقد اشترت الشركة القابضة 60٪ من أسهم الشركة التابعة بمبلغ 900، وقد قدرت القيمة العادلة للأصول طويلة الأجل للشركة التابعة بمقدار 900، وفيما يلي ميزانية الشركة التابعة.

ميزانية التابعة:

500	اصول طويلة الأجل	800	حقوق الملكية
500	اصول متداولة	200	خصوم متداولة
1000		4000	

المطلوب:

1. إثبات عملية الاندماج في دفاتر الشركة القابضة.
2. إعداد الميزانية المستقلة للشركة القابضة عقب الاندماج.
3. إعداد الميزانية المجمعة للمجموعة بعد الشراء.

وذلك في ضوء متطلبات معيار المحاسبة الدولي(22) المحاسبة عن اندماج الشركات، ومعيار المحاسبة الدولي(27) القوائم المالية الموحدة.

إرشادات الحل:

1) المطلوب الأول: إثبات عملية الاندماج في دفاتر القابضة

من مذكورين

720 حـ/استثمارات في التابعة(60٪ × 1200)

180 حـ/ الشهرة

900 إلى حـ/ النقدية

ملاحظة الشهرة =

قيمة الشراء–(القيمة الحالية لصافي أصول التابعة × حصة القابضة).

180 = (٪60 × 1200) – 900 =

2) المطلوب الثاني: إعداد الميزانية المستقلة للقابضة عقب الاندماج.

الميزانية المستقلة للقابضة:

2000	اصول طويلة الأجل	3000	حقوق الملكية
720	استثمارات طويلة الأجل		
180	الشهرة		
1100	اصول متداولة	1000	خصوم متداولة
4000		4000	

3) المطلوب الثالث: إعداد الميزانية المجمعة.

الميزانية المجمعة:

2740	اصول طويلة الأجل	3000	حقوق الملكية
180	شهرة محل	1200	خصوم متداولة
1600	اصول متداولة	320	حقوق الأقلية
4520		4520	

يجب ان يلاحظ أن:

1) تم تحديد قيمة الأصول طويلة الأجل كما يلي:

= التكلفة الدفترية للأصول طويلة الأجل + التكلفة الدفترية للأصول طويلة لأجل في الشركة القابضة + [حصة القابضة × مقدار التغير في القيمة العادلة في الشركة التابعة].

$$= 2000 + 500 + [(900 - 500)]\ \%60 = 2740$$

2) تم تحديد حقوق الأقلية كما يلي:

= صافي أصول التابعة طبقا للتكلفة الدفترية × حصة حقوق الأقلية

= 800 × 40٪

= 320

ملاحظات:

1. تم تنفيذ عملية الاندماج طبقا لطريقة الشراء، ويجب ان يلاحظ انه في حالة زيادة تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي أصول التابعة تظهر الشهرة الموجبة، بينما الحالة العكسية تظهر الشهرة السالبة وتعالج في قائمة دخل الشركة التابعة.
2. تظهر الشهرة في القوائم المالية بمقدار الشهرة المشتراة فقط اي بمقدار حصة شراء القابضة في التابعة.

3. يتم تقييم صافي أصول الشركة التابعة على أساس التكلفة الدفترية +(نسبة حصة الشركة القابضة× التعديلات في القيمة العادلة) اي ان التغيرات في القيمة العادلة لصافي أصول التابعة لا تظهر بمقدار حصة حقوق الأقلية.

الحالة السادسة:

حدد في اي من التواريخ التالية يجب إعداد فيه القوائم المالية المجمعة:

(ا) تاريخ ميزانية الشركة القابضة2001/12/31، بينما تاريخ ميزانية الشركة التابعة2002/3/31.

(ب) تاريخ ميزانية الشركة التابعة2001/9/30، بينما تاريخ ميزانية الشركة القابضة 2001/12/31.

الحالة السابعة:

شركة قابضة تمتلك75٪ من الشركة التابعة وذلك بقيمة استثمارات750دينار، وقد حققت الشركة التابعة ارباحا صافية قدرها 200 دينار وتقرر توزيع 100دينار.

المطلوب:

كيفية المحاسبة عن استثمارات الشركة القابضة في الشركة التابعة عند إعداد الشركة القابضة القوائم المالية المستقلة وذلك باستخدام:

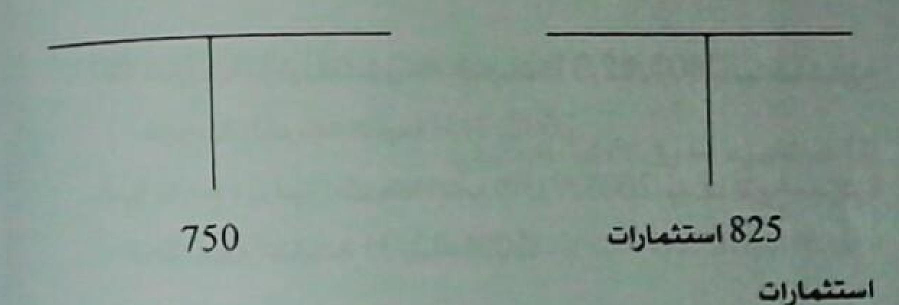
أ. طريقة حقوق الملكية.

ب. طريقة التكلفة.

إرشادات الحل:

طريقة حقوق الملكية طريقة التكلفة:

ميزانية القابضة المستقلة ميزانية القابضة المستقلة.



استثمارات

قائمة الدخل المستقلة

توزيعات ارباح 75

تم تحديد هذا الرصيد كما يلي:

750 قيمة الاستثمارات

+ 150 75% من 1200 أرباح

- <u>(75)</u> توزيعات الأرباح

825 رصيد الاستثمارات

ويلاحظ من خلال المقارنة بين الطرفين التساوي الحسابي بين الطريقتين وان اختلفت المعالجة المحاسبية بينها.

المعيار الدولي رقم(20):

المحاسبة عن المنح الحكومية والأفصاح عن المساعدات الحكومية

أولاً: نطاق المعيار:

- يتناول هذا المعيار ما يلي:

1. اكتشاف معارف جديدة.
2. مزيد من التفهم والاستيعاب لهذه المعارف.

- ولا يتناول هذا المعيار ما يلي:

1. مشاكل المحاسبة عن المنح في ظل تغيرات الأسعار.
2. المزايا الضريبية المقدمة للمنشأة(إعفاء... إهلاك إضافي).
3. مساهمة الحكومة في ملكية المنشأة.

ثانياً: تعريف المنح والمساعدات الحكومية:

1. تعريف المنح الحكومية:

- هي عبارة عن مساعدات حكومية في صورة تحويل موارد اقتصادية للمنشأة مقابل التزامها بالوفاء بشروط معينة تتعلق بأنشطتها سواء:

- كانت تلك الالتزامات مستقبلية.
- أو تمت في فترة ماضية.

- ولا ينسحب هذا التعريف على:

- المساعدات الحكومية التي لا يمكن تحديد قيمتها.
- المعاملات مع الحكومة التي لا تختلف عن المعاملات التجارية العامة.

2. تعريف المساعدات الحكومية:

- هي كل إجراء حكومي يهدف إلى منح مزايا اقتصادية طبقاً لمعايير معينة مثل:

- تقديم خدمات استشارية مجانية.
- تصريف كل أو جزء من الإنتاج.

- ولا ينسحب هذا التعريف على:

- مجهودات الحكومة للتأثير على الظروف الاقتصادية العامة مثل توفير البنية التحتية أو فرض قيود على المنافسين.

ثالثاً: أنواع المنح الحكومية:

- تتخذ المنح الحكومية إحدى ثلاث صور:

منح مرتبطة بأصول	منح مرتبطة بالدخل	قروض متنازل عنها
حيث يكون الشرط الأساسي للحصول على المنحة هو قيام المنشأة بشراء أو إنشاء أصل طويل الأجل. ومع احتمال وجود شروط إضافية ملحقة بالمنحة مثل الموقع وتوقيت الاقتناء ومدة الاحتفاظ بالأصل.	مثل دعم الأسعار او ضمان حد ادنى من الإيراد او اي شيء خلاف الارتباط باقتناء الأصول ويطلق عليها أحياناً مسمى الإعانات.	وهي القروض الحكومية التي يتم التنازل عنها نظير وفاء المنشأة بتعهدات معينة.



رابعاً: المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية:

- تتضمن المعالجة المحاسبية للمنح الحكومية الجوانب التالية:

إثبات المنح الحكومية	طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية	مداخل المحاسبة عن المنح الحكومية

1) إثبات المنح الحكومية:

تثبت المنح الحكومية نقدية وغير نقدية بالقيمة العادلة إذ كان هناك تأكد مناسب من أمرين:

- مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنحة.
- ان المنشأة سوف تحصل على المنحة فعلاً.

2) طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية:

- لا تتأثر طريقة المحاسبة عن المنح الحكومية بالأسلوب الذي تحصل به المنشأة عن تلك المنح.
- يتم إثبات المنح الحكومية كإيراد على مدار الفترات المالية التي تتحمل بالتكاليف اللازمة لتنفيذ شروط حصول المنشأة على المنحة وذلك بطريقة منتظمة على النحو التالي:

إثبات المنحة كإيراد غير عادي:

يتم إثبات المنحة كإيراد غير عادي يوزع على عدة فترات مالية في حالة ما إذا كانت المنحة:

- مساوية للعمر الإنتاجي للأصل القابل للإهلاك إذا كانت المنحة في صورة هذا الأصل.
- مساوية لفترات الوفاء بالتزامات المنحة إذا كانت المنحة في صورة أصل غير قابل للإهلاك.

مثل:

منح المنشاة قطعة أرض لإقامة مبنى.

إثبات المنحة كإيراد غير عادي يدرج في قائمة دخل الفترة:

للفترة المالية التي تم الحصول فيها على المنحة:

↓

إذا كانت المنحة تعويض عن نفقات أو خسائر حدثت فعلاً.

للفترة التي تستوفي فيها المنشاة شروط الحصول على المنحة:

↓

إذا كانت المنحة دعم فوري غير مرتبط بالتزامات.

ملحوظة:

لا تضاف المنح بأى حال إلى حقوق الملكية بشكل مباشر.

3) مداخل المحاسبة عن المنح الحكومية:

- يوجد مدخلان للمحاسبة عن المنح الحكومية هما:

مدخل راس المال

↓

(مستبعد)

↓

يقضى هذا المدخل بإضافة قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق المساهمين.

مبرراته:

- ان المنحة وسيلة تمويل مكانها الميزانية.
- لا تعتبر المنحة إيراداً للمنشاة.

مدخل الإيراد

↓

(اوصى به المعيار)

يقضى هذا المدخل بأن تدرج المنحة في قائمة الدخل كإيراد (الفترة – او مؤجل يتم توزيعه بين الفترات).

مبرراته:

- ان المنحة تمويل ولكنه ليس مقدماً من المساهمين.
- ان المنحة تكون غالباً مشروطة بالتزامات وإجراءات تقوم بها المنشاة وتتحمل تكاليف ذلك مما يوجب المقابلة.

- يكفل هذا المدخل تطبيق افضل لفرص الاستحقاق، حيث يتم توزيعها كإيراد على الفترات التي تتحمل بتكاليف تنفيذ اشتراطات تلك المنحة، فالحصول على المنحة في شكل اصل ثابت ينتج عنه تحمل إهلاكات وصيانة سنوية على مدى سنوات عمره الإنتاجي.
- أن ضرائب الدخل والضرائب والرسوم السلعية تحمل على الإيرادات – وجميعها نتاج سياسات مالية حكومية – ولما كانت المنح نتاجاً لنفس السياسات وجب معاملتها كذلك.

ملحوظة:

تقوم المنح الحكومية التي تتخذ صورة غير نقدية (اراضي وآلات... الخ) بالقيمة العادلة أو بقيمة رمزية ويكون القيد كالآتي:

×× من حـ/الأصل

×× إلى حـ/الإيرادات (منح حكومية)

خامساً: عرض المنح الحكومية:

يتم عرض المنح الحكومية على النحو التالي:

1) عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول:

يتم عرض المنح الحكومية المرتبطة بأصول بإحدى طريقتين هما:

الطريقة الأولى: اعتبار قيمة المنحة إيراداً مؤجلاً يستنفد على مدار العمر الإنتاجي للأصل:

مثال:

عند استلام المنحة (بفرض ان قيمة المنحة 100.000 دينار):

القيد:

100.000 من حـ/الأصل

100.000 إلى حـ/إيرادات مؤجلة (منح حكومية)

وذلك في حالة التمويل الحكومي الكامل.

وبفرض مساهمة المنشاة بمبلغ 40.000 دينار في تمويل شراء او إنشاء الأصل يكون القيد كالآتي:

100.000 من حـ/ الأصل

إلى مذكورين

60.000 حـ/إيرادات مؤجلة(منح حكومية)

40.000 حـ/البنك(مساهمة المنشاة)

في نهاية كل سنة مالية ، وبفرض أن العمر الإنتاجي للأصل 5 سنوات فإنه يتم تخفيض قيمة المنحة بنسبة تعادل معدل الإهلاك(20٪) ويكون القيد كالتالي:

- في حالة التمويل الحكومي الكامل:

20.000 من حـ/ إيرادات مؤجلة(منح حكومية)

20.000 إلى حـ/ إيرادات غير عادية

- في حالة مساهمة المنشاة بمبلغ 40.000 [دينار:

12.000 من حـ/ إيرادات مؤجلة(منح حكومية)

12.000 إلى حـ/ إيرادات غيرعادية.

ملحوظة:

يكفل هذا الإجراء تخفيض عبء الإهلاك السنوي بمقدار نصيب السنة من تلك المنحة الحكومية.

الطريقة الثانية: اعتبار المنحة تخفيضاً من قيمة الأصل الثابت بما يؤثر مباشرة على عبء الإهلاك السنوي:

- في حالة التمويل الحكومي الكامل:

يكون رصيد حـ/الأصل صفرا

والإهلاك السنوي صفرا.

ملحوظة:

يتم الإفصاح عن القيمة العادلة للأصل في مرفقات الميزانية.

- في حالة المساعدة الحكومية في تمويل الأصل:

يكون رصيد حـ/ الأصل مساوياً لمساهمة المنشاة فقط= 40000 ديناروالإهلاك السنوى(40000 × 20%) = 8000 دينار

ملحوظة:

من الواضح ان الطريقة الأولى للمعالجة هي الأفضل.

2) عرض المنح الحكومية المرتبطة بإيراد:

يتم عرض النح الحكومية المرتبطة بإيراد بإحدى طريقتين:

الطريقة الأولى: طبقاً لهذه الطريقة يتم عرض المنح الحكومية في الجانب الدائن من قائمة الدخل إما في بند مستقل أو تحت عنوان رئيسي مثل إيرادات أخرى.

الطريقة الثانية: طبقاً لهذه الطريقة يتم عرض المنح الحكومية في الجانب المدين من قائمة الدخل مخصومة من المصروفات المرتبطة بها.

سادساً: رد المنح الحكومية:

1) رد المنح الحكومية المرتبطة بأصول:

الحالة الأولى: اعتبار المنحة الحكومية إيرادات مؤجلة:

يتم إثبات استحقاق المنحة للدولة وإقفال حساب إيرادات مؤجلة وتحميل حساب أرباح وخسائر الفترة بالجزء المستنفذ منها خلال السنوات السابقة وكنا قد اعتبرناه خفضاً متراكماً من عبء الإهلاك السنوي ويكون القيد كالآتي:

من مذكورين

xx ح/ إيرادات مؤجلة(منح حكومية) – بقيمة الرصيد

xx ح/ أ خ – بالقيمة المستنفدة

إلى ح/الدولة(بكامل المنحة)

إثبات رد المنحة:

xx من ح/ الدولة

xx إلى ح/ البنك

الحالة الثانية: اعتبار المنحة تخفيضاً من قيمة الأصل:

يتم إثبات استحقاق المنحة للدولة بتعلية القيمة الدفترية للأصل او تخفيض رصيد حساب الإيراد المؤجل بالقيمة الواجبة الرد، مع تحميل الإيرادات مباشرة بقيمة مجمع الإهلاك الإضافي الذي كان يجب ان تتحمله المنشأة لو لم تكن قد حصلت على تلك المنحة.

2) رد المنح الحكومية المرتبطة بالإيراد:

المنح الحكومية واجبة الرد المرتبطة بالإيراد يتم خصمها من الرصيد الدائن للإيراد المؤجل لهذه المنحة إذا وجد، وإذا لم يكن الرصيد موجود أو كافياً يجب تحميل القيمة التي يتم ردها مباشرة كمصروف ويكون القيد كالآتي:

- في حالة وجود رصيد لحساب الإيراد المؤجل:

xx من ح/ إيرادات مؤجلة

xx إلى ح/ الدولة

- في حالة عدم كفاية رصيد حساب الإيراد المؤجل:

من مذكورين

×× من حـ/إيرادات مؤجلة

×× من حـ/الأرباح والخسائر(بالفرق)

×× إلى حـ/الدولة

- في حالة عدم وجود رصيد لحساب الإيراد المؤجل:

×× من حـ/الأرباح والخسائر

×× إلى حـ/الدولة

سابعاً: الإفصاح عن المنح والمساعدات الحكومية:

1. الإفصاح عن المنح الحكومية:

يجب الإفصاح عن:

- السياسة المحاسبية المتبعة، وطريقة العرض في القوائم المالية.
- طبيعة ومقدار المنح الحكومية ومداها وشروطها.
- الشروط أو الالتزامات التي لم تتمكن المنشاة من الوفاء بها، وكذلك الظروف الطارئة – ومعناها في المعايير المحتملة – المتعلقة بتلك المنح.

2. الإفصاح عن المساعدات الحكومية:

يقتصر الأمر فقط على مجرد الإفصاح عن:

- طبيعة المساعدة الحكومية.
- مدى(حجم) المساعدة الحكومية.
- مدة سريان المساعدة الحكومية.

الفصل الخامس

معايير المحاسبة الدولية المرتبطة بوظيفة القياس

مقدمة:

يتناول هذا الفصل الوظيفة الثالثة للمحاسبة والأخيرة بعد تناول وظيفتي العرض والإفصاح في الأجزاء السابقة، ويعرف القياس بوجه عام بأنه التعبير او الملاحظة الكمية للأشياء، كما عرف مجمع المحاسبين الأمريكيين القياس بأنه "عملية تحديد ارقام للظواهر الاقتصادية المتعلقة بالماضي أو الحاضر أو المستقبل لوحدة تنظيمية معينة".

والمتتبع لتاريخ المحاسبة نجد أن أساس التكلفة التاريخية كان وما يزال المقياس الذي يعتمد عليه المحاسبون في قياس المعاملات المالية التي تحدث بين المنشأة والغير، إلا انه نتيجة لمتغيرات متنوعة ارتبط بعضها بظروف التضخم والتغير في المستوى العام للأسعار، فقد سمحت الممارسة المحاسبية وكذلك معايير المحاسبة الدولية بأتباع مقاييس أخرى خاصة مقياس القيمة القابلة للتحقق حتى تعكس المعلومات المحاسبية الحالة السوقية الجارية وتكون أكثر دلالة وتأثير على مستخدمي المعلومات المحاسبية.

ولا تقتصر وظيفة القياس في المحاسبة على إيجاد مقاييس أخرى بديلة للتكلفة التاريخية ولكن من الملاحظ أن وظيفة القياس اتسعت لتشمل استخدام العديد من أدوات القياس في علوم أخرى خاصة الإحصاء وبحوث العمليات، وذلك حتى يمكن التعبير الكمي للملاحظات المالية ر المالية بطريقة تتسم بالدقة والموضوعية والملاءمة لمستخدمي نتائج هذا القياس.

كما ان مجالات القياس المحاسبي لم تقتصر فقط على مجال المحاسبة المالية او المحاسبة الإدارية وإنما اتسعت لتشتمل مجالات اخرى متطورة مثل المحاسبة البيئية.

معيار المحاسبة الدولي رقم(18)

الإيراد

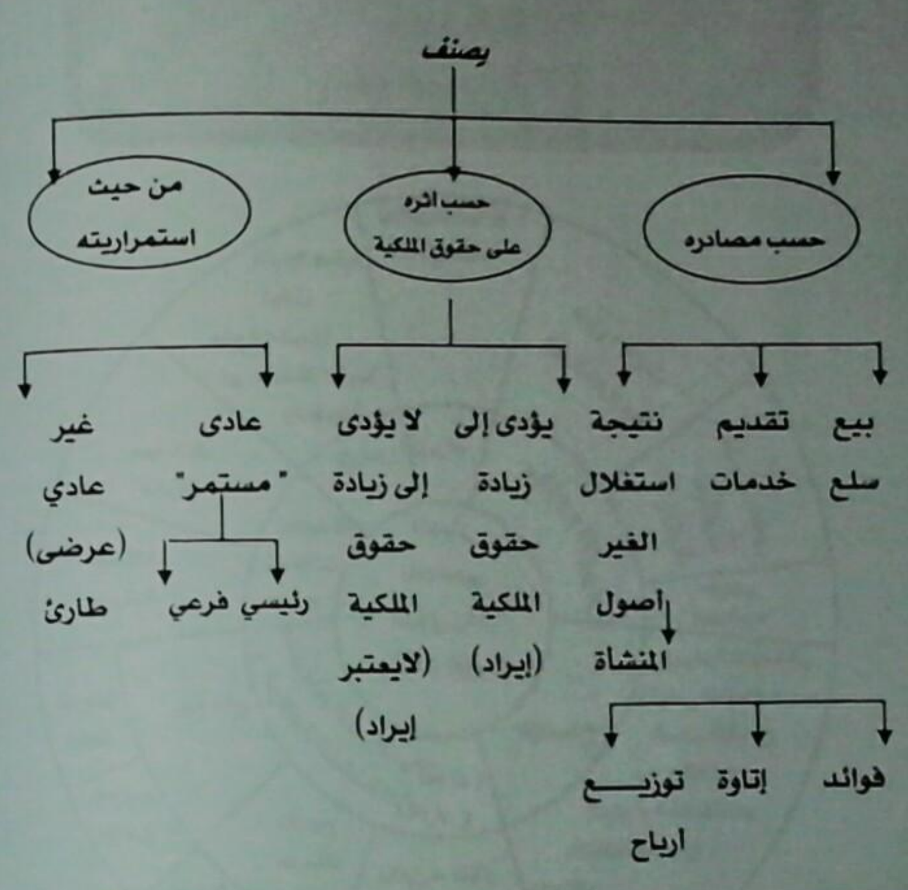
Revenue

تاريخ التعديل 1993



أهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم(18) الإيراد.

ما هو الإيراد؟



قياس(مبلغ) الإيراد:

(تقاس قيمة الإيراد بالقيمة العادلة للمقابل المستلم او المستحق للمنشاة).

في شكل النقدية أو ما في حكمها

- البيع النقدي
- البيع بالأجل القيمة الاسمية

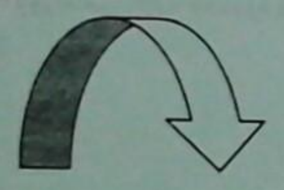
في شكل عملية تبادل سلع وخدمات

- تبادل سلع وخدمات مختلفة الطبيعة والقيمة " يعتبر إيراد "
- تبادل سلع وخدمات متماثلة "لا تعتبر إيراد"

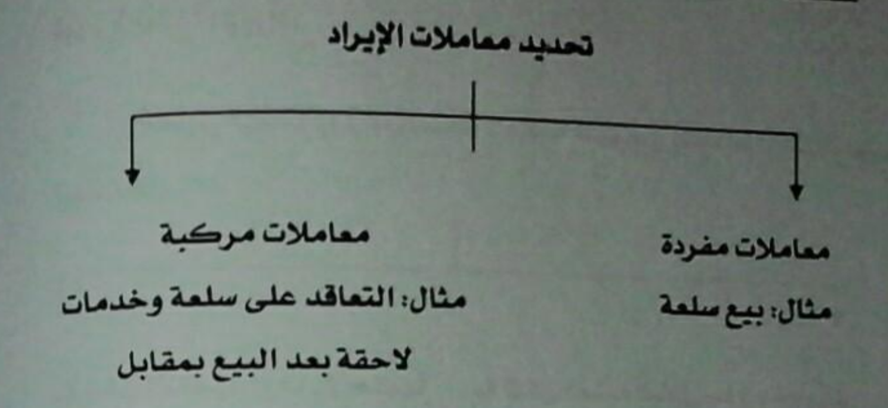
مبلغ الإيراد هو المبلغ المستلم أو المستحق من النقدية أو ما في حكمها

القيمة + العادلة ← المبلغ النقدي الآن "إيراد تشغيلي"

مقابل الثمن ← "إيراد تمويلي"



القيمة العادلة للسلع والخدمات



القاعدة:

هو إثبات كل معاملة على حدة ولا يجوز إثبات المعاملات المركبة مجتمعة لإظهار جوهر كل معاملة.

متى يتم الاعتراف بالإيراد؟

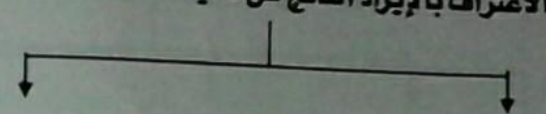
لأغراض تحديد متى يتم الاعتراف بالإيراد وإثباته بالدفاتر حتى لا تتداخل السنوات المالية مع بعضها البعض، فإنه من الضروري التعامل مع الإيراد من زاوية مصدره كما يلي:

1) الاعتراف بالإيراد الناتج من بيع السلع، متى؟

شروط عامة	شروط خاصة
- قياس الإيراد بدقة.	- انتقال المخاطر والعوائد الأساسية للمشتري.
- قياس تكلفة الإيراد بدقة.	
- إمكانية التحصيل.	

في حالة احتفاظ البائع ببعض المخاطر غير الأساسية للملكية مثال ذلك حذر بيع سيارة بالتقسيط قام ببيعها لمشتري، فإن السؤال الذي يطرح نفسه هل انتقلت المخاطر والمنافع الأساسية للمشتري؟ فإذا كانت الإجابة بالإيجاب في هذه الحالة تعتبر المعاملة إيراد بيع ويجب الاعتراف بها (إثباتها) في الدفاتر فوراً.

2) الاعتراف بالإيراد الناتج عن تأدية خدمات: متى؟

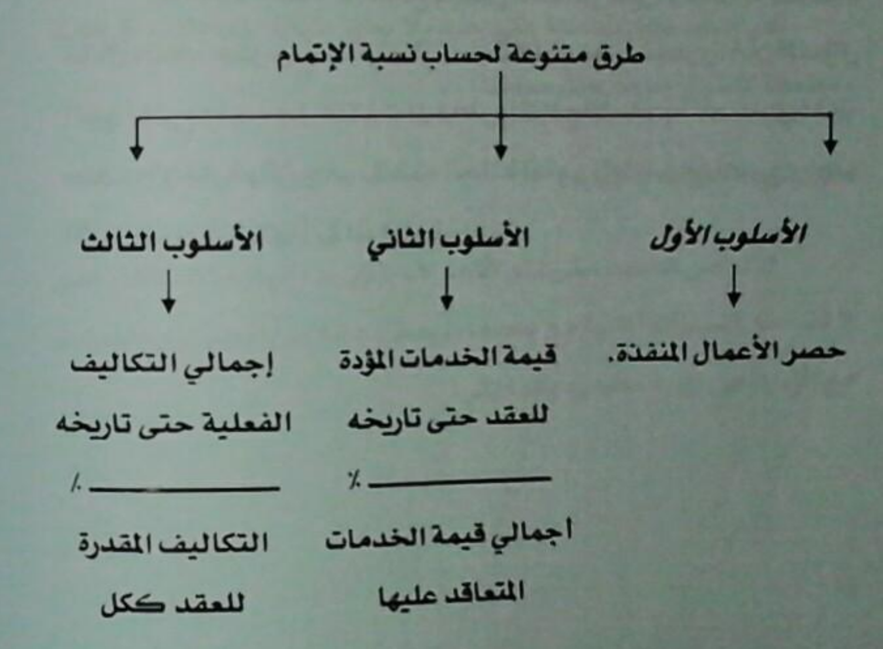


شروط عامة

- قياس الإيراد بدقة
- قياس تكلفة الإيراد بدقة
- إمكانية التحصيل

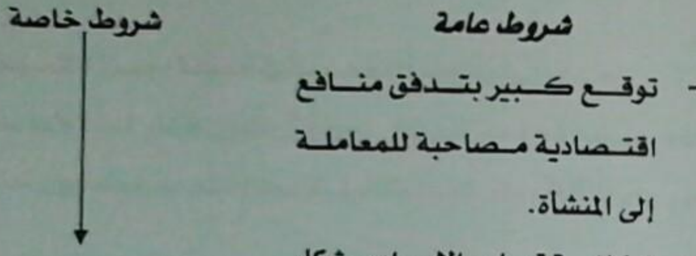
شروط خاصة

- إمكانية تقدير نتائج تأدية الخدمة إلى المدى الذي تم تنفيذه في تاريخ الميزانية اي طبقا لنسبة الإتمام



في حالة إذا كانت الخدمة لا يمكن تقدير نتائج تنفيذها (صعوبة قياس نسبة الإتمام) فإنه يمكن الاعتراف بإيراد الخدمة في ضوء التكاليف المتكبدة فعلاً والمتوقع استردادها.

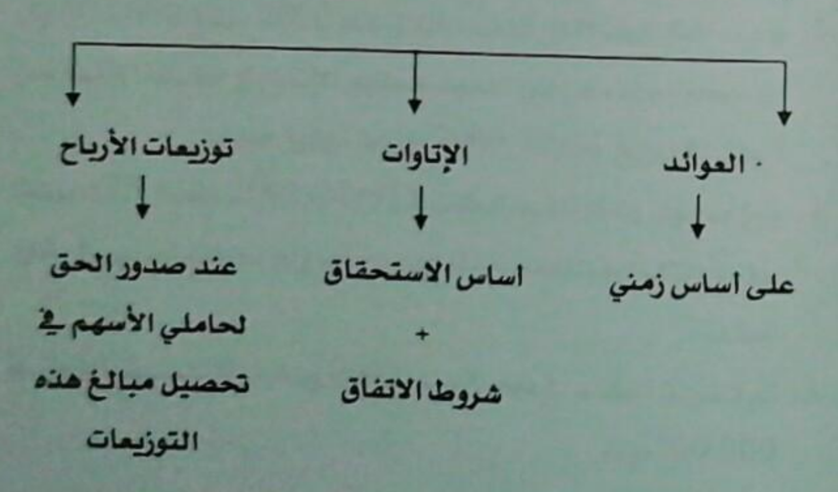
1) الاعتراف بالإيراد الناتج من استغلال الغير اصول المنشأة متى؟



شروط عامة

- توقع كبير بتدفق منافع اقتصادية مصاحبة للمعاملة إلى المنشأة.
- إمكانية قياس الإيراد بشكل يعتمد عليه.

شروط خاصة



حالات تطبيقية على معيار المحاسبة الدولي رقم(18) (الإيراد)

الحالــة الأولى:

إحدى الشركات المتخصصة في صيانة أجهزة الكمبيوتر أبرمت عقد صيانة مع أحد العملاء بمبلغ 2 مليون دينار لمدة ثلاث سنوات يبدأ من عام 2000، وقد قدرت تكاليف تنفيذ العقد بمبلغ مليون جنيه.

فإذا علمت أن:

1. بلغت التكاليف التي أنفقت خلال عام 2000 مبلغ 500.000 وان الشركة لم تتمكن من تحديد مستوى الإتمام أو القيمة المنفذة من العقد في تاريخ 2000/12/31 بدرجة موثوق فيها.
2. بلغ مستوى إتمام تنفيذ العقد في 2001/12/31 مقدار 75٪، بينما بلغت التكاليف الفعلية مليون ونصف ولم يحدث تغيير في بنود العقد.
3. تم تنفيذ العقد في نهاية عام 2002 وبلغت التكاليف الفعلية 300.000دينار.

المطلوب:

بيان اثر المعاملات على القوائم المالية في اعوام 2000، 2001، 2002 في ضوء متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم(18).

إرشادات الحل:

السنة الأولى 2000

قائمة الدخل 2000

إيرادات	***500.000***
تكاليف	500.000
صافي الربح	صفر

لم يتم الاعتراف بالإيرادات إلا في حدود التكاليف الفعلية التي تم إنفاقها ويتوقع استردادها، وبناء عليه تصبح إيرادات عام 2000 التي يتعين الاعتراف بها مبلغ 500.000 وهي في حدود التكاليف التي انفقت خلال السنة.

السنة الثانية 2001

قائمة الدخل2000

إيرادات	***1000.000***
تكاليف	1500.000
خسارة	500.000

بعد زوال ظروف عدم التأكد التي حالت دون إمكانية تقدير الإيرادات، فإنه يسترشد بنسبة الإتمام في نهاية2001، وحيث انه سبق الاعتراف بمبلغ500.000 إيرادات في عام 2000 وان نسبة الإتمام 75٪ من عقد قيمته 2 مليون يكون إجمالي الإيراد المجمع 1.5مليون وبالتالي ما يخص عام 2001 هو مليون(1.5 مليون – نصف مليون).

السنة الثالثة 2002

قائمة الدخل 2000

إيرادات	***500.000***
تكاليف	300.000
صافي الربح	صفر

الحالة الثانية:

بفرض أن إحدى الشركات المتخصصة في صيانة أجهزة الميكروفيلم أبرمت عقد صيانة مع إحدى الجهات الحكومية بمبلغ 10 مليون دينار مدته ثلاث سنوات تبدأ من عام 2000 وتبلغ التكاليف المقدرة حتى إتمام تنفيذ العقد 8 مليون دينار.

فإذا علمت أن:

بلغت "التكاليف الفعلية في كل سنة من سنوات العقد ما يلي:

3 ملايين في سنة 2000

3 ملايين في سنة 2001

2 ملايين في سنة 2002

المطلوب:

تحديد قيمة الإيراد الذي سوف يعترف به في كل سنة من سنوات العقد في ضوء ما جاء به المعيار المحاسبي الدولي رقم(18).

إرشادات الحل:

إجمالي التكاليف الفعلية للعقد حتى تاريخه.
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد ككل.

نسبة الإتمام =

نسبة إتمام السنة الأولى =	3 / 8	= 37.5٪
نسبة إتمام السنة الثانية =	6 / 8	= 75٪

نسبة إتمام السنة الثالثة =	8 / 8	= 100٪

وعلى ذلك فإن:

السنة	إجمالي الإيرادات حتى تاريخه	إيرادات تحققت خلال العام
السنة الأولى	3750.000	3750.000
السنة الثانية	7500.000	3750.000
السنة الثالثة	10.000.000	2500.000

الحالـــة الثالثة:

بفرض نفس بيانات المثال السابق إلا أنه سوف يعتمد على نسبة الخدمات التي تم أداؤها حتى تاريخه إلى إجمالي الخدمات الواجب أداؤها بناء على اعتماد الجهة الفنية المختصة.

وقد وافقت الجهة الفنية المختصة على قيمة ما تم إنجازه من خدمات خلال سنوات العقد كما يلي:

3 ملايين في السنة الأولى.

3 ملايين في السنة الثانية.

4 ملايين في السنة الثالثة.

المطلوب:

تحديد قيمة الإيراد الذي سيعترف به كل سنة من سنوات العقد في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم(18).

إرشادات الحل:

قيمة الخدمات المؤداة للعقد حتى تاريخه.
إجمالي قيمة الخدمات المتعاقد عليها.

نسبة الإتمام =

نسبة إتمام السنة الأولى =	3 / 10	= 30٪

نسبة إتمام السنة الثانية =	6 / 10	= 60٪

نسبة إتمام السنة الثالثة =	10 / 10	= 100٪

وعلى ذلك فإن نسبة الإتمام سوف يعتمد عليها في تحديد عليها في تحديد كل من المصروفات والإيرادات والأرباح المحققة كما يلي:

السنة الأولى 2000

قائمة الدخل			ميزانية	
إيرادات	3000.000		600.000	
(10 مليون × 30٪) (-) المصروفات (8 مليون ×30٪)	2400.000		اعمال تحت التنفيذ	
صافي أرباح محققة	600.000			

ملاحظة:

ان الفرق بين التكاليف المحسوبة وفقاً لنسبة الإتمام طبقاً لهذا الأسلوب والبالغ قيمتها في نهاية السنة الأولى2400.000 دينار وبين التكاليف التي تكبدتها الشركة فعلاً في السنة الأولى وقيمتها 3000.000دينار تمثل اعمال جاري تنفيذها ولم يصدر بها شهادات من العميل بعد بقيمة 600.000 دينار(3000.000 - 2400.000)، ويتعين إدراجها في جانب الأصول ضمن ح/الأعمال تحت التنفيذ، وذلك بالقيد التالي:

600.000 من حـ/ اعمال تحت التنفيذ

600.000 إلى حـ/ التكاليف

السنة الثانية 2001

قائمة الدخل			ميزانية	
إيرادات	3000.000		**1200.000**	
(-) المصروفات	2400.000		اعمال تحت التنفيذ	
صافي ارباح محققة	600.000			

600.000 من حـ/ اعمال تحت التنفيذ

600.000 إلى حـ/ التكاليف

السنة الثالثة 2002

قائمة الدخل			*ميزانية*	
الإيراد	4000.000		صفـــر	
(-) المصروفات	3200.000		اعمال تحت التنفيذ	
صافي ارباح محققة	800.000			

وهنا يلاحظ أنه في السنة الثالثة رغم ان المصروفات الفعلية 2 مليون إلا انه تم الاعتراف بمبلغ 3200.000 كمصروفات تقابلها إيرادات تم اعتمادها من العميل بعكس الأسلوب الأول في الحالة الرابعة والذي يؤدي إلى زيادة الإيرادات المعترف بها كلما زادت معها التكاليف الفعلية - ويجب إجراء القيد التالي:

1200.000 من حـ/ التكاليف

1200.000 إلى حـ/ أعمال تحت التنفيذ

الحالة الرابعة:

في 2000/1/1 باعت إحدى المنشآت أجهزة كهربائية بمبلغ 100.000 دينار تضمنت هذه القيمة مبلغ 20.000 دينار قيمة خدمة ما بعد البيع"قيمة الضمان".

فإذا علمت أن:

1. بلغت التكاليف الفعلية التي تكبدتها الشركة عام 2000 و2001مبلغ 10.000، 3000 دينار على التوالي.
2. ان مدة الضمان سنتين من تاريخ البيع.

المطلوب:

إثبات قيود اليومية للمعاملات السابقة في ضوء ما جاء في المعيار المحاسبي الدولي رقم(18).

إرشادات الحل:

قيود اليومية في عام 2000

1. إثبات عملية البيع:

100.000 من حـ/ العملاء

إلى مذكورين

80.000 حـ/ المبيعات(قائمة الدخل)

20.000 حـ/ مقابل خدمات لاحقة "الميزانية – التزام"

2. إثبات مصروفات الضمان:

10.000 من حـ/ مصروفات الضمان

10.000 إلى حـ/ النقدية

3. تحديد الإيرادات الواجب الاعتراف بها:

= إيرادات الضمان	نفقات الصيانة الفعلية
×	نفقات الصيانة المقدرة
= 20.000 ×	10.000
	13.000
= 15385 ج	

15385 من حـ/ مقابل خدمات لاحقة

15385 إلى حـ/ إيرادات الضمان

قائمة الدخل 2000			ميزانية 2000	
إيرادات التشغيل	80.000			
إيرادات الضمان	15385			4615 مقابل خدمات لاحقة
مصروفات الضمان	10.000			

قيود اليومية عام 2001

3000 من حـ/المصروفات

3000 إلى حـ/النقدية

4615 من حـ/ مقابل خدمات لاحقة

4615 إلى حـ/ إيرادات الضمان

قائمة الدخل 2001			ميزانية 2001	
إيرادات الضمان	4615			صفر
مصروفات الضمان	3000			خدمات لاحقة

الحالة الخامسة:

حدد ما إذا كان من الممكن الاعتراف بمعاملات الإيراد التي حدثت بتاريخ 2002/12/31 طبقاً لما جاء بمعيار المحاسبة الدولي رقم(18)، موضحاً أسباب ذلك.

قائمة الدخل

المعاملات	يعترف بالإيراد في 2002/12/31	لا يعترف بالإيراد في 2002/12/31
1) بيع أجهزة كهربائية وقد تضمن عقد البيع شرط التركيب الذي سوف يستغرق 15 يوم(2003/1/15)		
2) بيع سيارة وعليها حجز بيع لحين الوفاء بباقي اقساطها والتي من المتوقع تحصيلها خلال عام 2003.		
3) بيع بضاعة أمانة إلى تاجر جملة ولم يقم تاجر الجملة ببيعها حتى		

2002/12/31.		
4) قدرت حصة المنشأة في ارباح منشأة اخرى مستثمرة فيها بمقدار 20.000د.ك إلا انه لم تجتمع الجمعية العمومية بالمنشأة الأخرى لإقرار توزيع الأرباح.		
5) التعاقد على نشر إعلان بجريدة خاصة بمبلغ 30.000د.ك ولم يتم نشر الإعلان حتى 2002/12/31.		
6) التعاقد على نشر إعلان بجريدة خاصة بمبلغ 30.000 وتم النشر بتاريخ		

معيار المحاسبة الدولي رقم(23)
تكلفة الاقتراض
Borrowing Costs
تاريخ التعديل 1993



اهم الملاحظات على معيار المحاسبة الدولي رقم(23) تكلفة الاقتراض:

طبقاً للمعالجة القياسية تعتبر تكلفة الاقتراض مصروفات تحمل على قائمة الدخل كمصروفات بصرف النظر عن الغرض من استخدام القرض، ويتم الإفصاح عن هذه السياسة ضمن الإيضاحات المتممة.

طبقاً للمعالجة البديلة المسموح بها فإن تكلفة الاقتراض يتم رسملتها على قيمة الأصول التي من اجلها تم الحصول على هذه القروض وذلك طبقاً للضوابط التالية:

- **ما هي الأصول المتوقع أن تتحمل بتكلفة الاقتراض؟**

هي تلك الأصول التي يستغرق تجهيزها وبناؤها فترة زمنية طويلة مثال ذلك محطات كهرباء، مصانع، استثمارات عقارية، أما الأصول التي تصنع بصفة مستمرة روتينية فإنه لا يجب أن يتم رسملة تكلفة الاقتراض.

- **ما هي تكلفة الاقتراض؟**

= الفوائد + أي أعباء بنكية اخرى + فروق العملة الناشئة عن الاقتراض بالعملة الأجنبية.

ويلاحظ انه في حالة استثمار القرض المخصص لتمويل اصل م[illegible] قبل البدء في الأعمال التنفيذية للأصل، فإن الإيراد الناتج عن الاستثمار المؤقت يطرح من تكلفة الاقتراض وعلى ذلك فإن:

تكلفة الاقتراض التي يتم رسملتها = التكلفة الفعلية للقرض – إيراد الاستثمار.

المؤقت للقرض

في حالات معينة قد لا يمكن إيجاد علاقة مباشرة بين قرض معين واصل مخصص له قرض.

مثال:

حصلت المنشأة على القروض التالية:

قرض من البنك المصري 3 مليون بمعدل 20٪ لمدة سنتين.

قرض من البنك العربي 1 مليون بمعدل 25٪ لمدة سنة.

قرض من البنك الأفريقي 2 مليون بمعدل 22٪ لمدة خمس سنوات.

وعلى ذلك فإن فوائد القرض من القروض الثلاثة على التوالي تكون كما يلي:

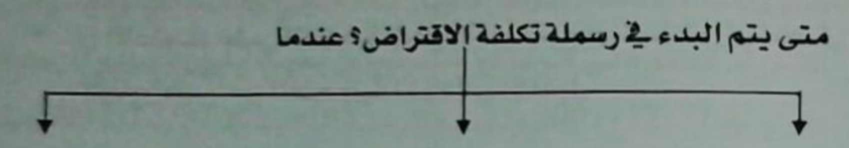
= 600.000 + 250.000 + 440.000 = 1290.000 د.ك

وذلك لتمويل إنشاء مباني تحتاج 4 مليون، وتمويل إنشاء معدات واجهزة تحتاج 2 مليون.

فإنه يتم توزيع إجمالي سلة تكلفة الاقتراض بنسبة وتناسب بين الأصليين كما يلي:

نصيب المباني من تكلفة الاقتراض = 1290.000 ×	$\frac{4}{6}$	= 860.000 ج
نصيب المعدات والأجهزة من تكلفة الاقتراض = 1290.000 ×	$\frac{2}{6}$	= 430.000 ج

متى يتم البدء في رسملة تكلفة الاقتراض؟ عندما



يتم الأنفاق على الأصل

تكبد المنشأة تكلفة الاقتراض

القيام بالأنشطة اللازمة لإعداد الأصل

متى يتم تعليق رسملة الاقتراض؟

عند تعطل أو توقف أعمال الإنشاء الفعلية للأصل أما إذا كان التعطل ضروري للبناء (مثل الانتظار حتى تجف الخرسانة) ففي هذه الحالة لا يجب تعلية الرسملة.

متى يتم التوقف عن رسملة الاقتراض؟

- بعد الانتهاء من الأعمال الجوهرية للأصل.
- ليس من الضروري استكمال جميع أجزاء الأصل.

الأصل الذي يسلم دون الأعمال الجوهرية يمكن التوقف عن الرسملة.

ما هي المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في الإيضاحات المتممة؟

- السياسة المحاسبية المتبعة في معالجة تكلفة الاقتراض.
- مبلغ تكلفة الاقتراض المرسملة خلال الفترة.

ملاحظة هامة:

- إن الاعتماد على المعالجة القياسية يؤدى إلى إظهار الأرباح اقل من اللازم وتخفيض في إجمالي الأصول.
- إن الاعتماد على المعالجة البديلة المسموح بها يؤدى إلى إظهار الأرباح أكبر من اللازم وزيادة إجمالي الأصول.

تطبيقات على المعيار المحاسبي الدولي(23)
تكلفة الاقتراض

الحالة الأولى:

في 2000/1/1 تعاقدت الشركة العربية مع احد البنوك للحصول على قرض بمقدار 3 مليون دينار لمدة 2 سنة وبمعدل فائدة سنوي20٪، وذلك لأغراض تمويل بناء مباني جديدة للشركة، ومن المقرر ان تسلم على مرحلتين متساويتين بحيث يكون تسليم المرحلة الأولى في 2001/12/31 وتسليم المرحلة الثانية في 2002/12/31 وفي نفس تاريخ التعاقد حصلت الشركة على القرض وتم إيداعه في حساب جارى الشركة، ونظراً لتأخر بدء تنفيذ أعمال الإنشاء حتى 2001/7/1، فقد رات الشركة إمكانية استثمار هذا القرض في شراء اذون خزانة خلال الفترة من 2001/2/1 حتى 2001/4/30 وبمعدل عائد 18٪ سنوياً.

- في 2001/7/1 تم بدء تنفيذ الأعمال الفنية والإدارية للإنشاء وبدء التنفيذ الفعلي في 2001/8/1 إلا انه ولعوامل خارجة عن إرادة الشركة توقف العمل في تنفيذ أعمال الإنشاء خلال الفترة من 2001/12/1 حتى 2001/12/31.
- في 2001/12/31 تم تسليم المرحلة الأولى من الإنشاءات للشركة علماً بأن أعمال الديكور المرتبطة بهذا الجزء لم يتم الانتهاء منها بعد ومن المحتمل ان تستغرق 25 يوماً.

- في 2002/1/1 بدء تنفيذ المرحلة الثانية من الإنشاءات والمتوقع تسليمها في تاريخها المحدد بتاريخ 2002/12/31.

المطلوب:

في ضوء المعيار المحاسبي الدولي رقم(23) وضح كيفية معالجة تكلفة الاقتراض طبقاً لـ:

أ. المعالجة القياسية.

ب. المعالجة البديلة المسموح بها وذلك عن السنة المالية الأولى فقط.

إرشادات الحل:

المعالجة القياسية:

تحميل تكلفة الاقتراض على قائمة الدخل كمصروفات في السنة المالية الأولى:

= 3000.000 × 20٪ = 600.000 دينار

وبصرف النظر عن كيفية استخدام هذا القرض تعالج كمصروفات في قائمة الدخل في 2001/12/31.

المعالجة البديلة المسموح بها:

تكلفة الاقتراض التي سوف ترسمل على المباني =

تكلفة الاقتراض الفعلية – إيراد الاستثمار المؤقت للقرض.

أ. تكلفة الاقتراض الفعلية =

$$3000.000 \times \frac{20}{100} \times \frac{5}{12} = 250.000$$ دك

يلاحظ أنه تم رسملت الفترة من 7/1 حتى 2001/12/1.

ب. إيراد الاستثمار المؤقت لأموال القرض:

$$3000.000 \times \frac{18}{100} \times \frac{3}{12} = 135.000$$ دك

وعلى ذلك فإن تكلفة الاقتراض التي سوف يتم رسملتها = 250.000 – 135000 = 115000 د ك

تعتبر جزء من تكلفة الإنشاءات وتظهر بالميزانية في 2001/12/31 – اي ان تكلفة الإنشاءات سوف تشمل مليون ونصف يضاف إليها مبلغ 115000 د.ك لتصبح قيمة الإنشاءات في ميزانية 2001/12/31 مبلغ 1615.000 د.ك

بينما تعالج تكلفة الاقتراض الأخرى للفترة من 1/1 حتى 2001/7/1، والفترة من 12/1 حتى 2001/12/31 اي سبعة شهور كمصروفات تحمل على قائمة الدخل.

$$3000.000 \times \frac{20}{100} \times \frac{7}{12} = 350.000$$ دك

الحالة الثانية:

فيما يلي بعض الممارسات المحاسبية التي حدثت في بعض الشركات المساهمة خلال العام المالي المنتهى في 2002/12/31:

1) تعاقدت إحدى الشركات مع أحد البنوك لتمويل إنشاء مباني لمدة عامين اعتباراً من 2000/1/1 وذلك بقرض مدته ثلاث سنوات تنتهي في 2002/12/31 وقامت الشركة برسملة تكلفة لاقتراض عن مدة الثلاث سنوات وان الأصل تم تسليمه في 2001/12/31.
2) تعاقدت إحدى الشركات مع أحد البنوك لتمويل شراء مخزون سلعي بقرض قصير الأجل مدته ثلاثة شهور اعتباراً من 2002/10/1وتم تسليم المخزون السلعي في 2002/12/31 وتم إضافة فوائد القرض على قيمة المخزون.
3) تعاقدت إحدى الشركات مع أحد البنوك لتمويل إنشاءات للشركة لمدة ثلاث أعوام علماً بأن البداية الفعلية للإنشاءات حدثت في منتصف السنة الأولى، وتم التوقف المؤقت عن تنفيذ الإنشاءات لمدة ستة شهور في السنة الثانية، وتم الانتهاء من الأعمال الجوهرية في

نهاية النصف الأول من السنة الثالثة، وقامت الشركة برسملة تكلفة الاقتراض عن مدة السنوات الثلاثة على الإنشاءات.

والمطلوب:

في ضوء ما جاء بمعايير المحاسبة الدولي رقم(23) حدد ما إذا كانت الممارسات المحاسبية السابقة تتفق او تختلف مع المعيار المشار إليه واسباب الاختلاف في حالة وجودها.

الحالة الثالثة:

اعتمدت إحدى الشركات على رسملت تكلفة الاقتراض كمعالجة بديلة، وقد بلغت تكلفة الإنشاءات المحملة بتكلفة الاقتراض 100.000 د ك.

هذا وقد افصحت الشركة عن ما يلي ضمن الإيضاحات المتممة:

"ان الشركة تتبع المعالجة البديلة بتكلفة الاقتراض".

والمطلوب:

في ضوء ما جاء من متطلبات إفصاح لمعايير المحاسبة الدولي رقم(23) حدد ما إذا كانت الافصاحات السابقة ملائمة لما جاء في المعيار المشار إليه ام لا، وما كان يجب ان تفصحه عن الشركة المذكورة؟

الحالة الرابعة:

قررت إحدى الشركات في 2000/1/1 إنشاء مجمع تجارى مكون من ثلاثة مباني ا، ب، جـ وقد تعاقدت الشركة مع إحدى شركات المقاولات على تنفيذ الإنشاءات بتكلفة 1.5 مليون، 2 مليون، 3 مليون للمباني الثلاثة على التوالي.

وعلى ان يتم تسليم المباني الثلاثة في المواعيد التالية:

2000/12/31

2001/12/31

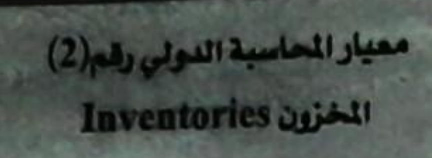
2002/12/31

ولجأت الشركة إلى أحد البنوك لتمويل الإنشاءات وحصلت على قرض قيمته6.5 مليون د ك وبمعدل فائدة 18٪ وقد تم تسليم المباني الثلاثة في مواعيدها.

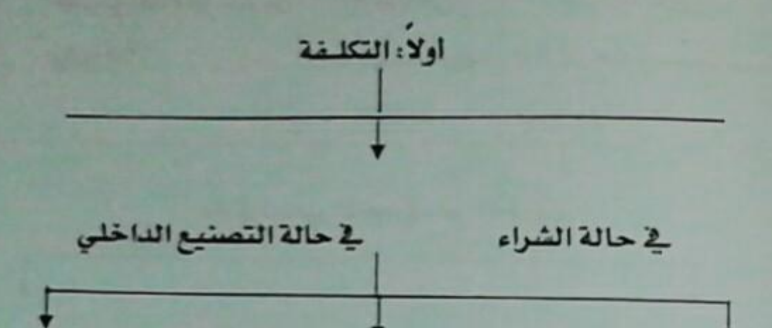
وترغب الشركة الاعتماد على المعالجة البديلة لتكلفة الاقتراض.

المطلوب:

المحاسبة عن تكلفة الاقتراض واثرها على القوائم المالية في الأعوام 2000، 2001، 2002 طبقاً لما يقضى به معيار المحاسبة الدولي(23).



المعيار المحاسبي الدولي رقم(2) المخزون



ثمن الشراء + التكاليف المباشرة الأخرى — العمالـة + مواد مباشرة — التكاليف غير المباشرة

الجمارك + الضرائب + النقل – الخصم التجاري — تكاليف ثابتة — تكاليف متغيرة

يمكـن إضـافة فـروق العملــة(معالجــة	بناء على الطاقة العادية	بناء على الاستخدام الفعلي

<table>
<tr><td rowspan="2">بديلة مسموح بها) معيار رقم(13)
- يمكن إضافة تكلفة الاقتراض خلال فترة التجهيز الطويلة فقط معيار رقم(14).</td><td colspan="2">- في حالة المنتجات المشتركة، يتم التوزيع بناء على النسبة البيعية
- عناصر لا يجب إدراجها ضمن تكلفة المخزون:</td></tr>
<tr><td>- الفاقد غير الطبيعي.
- المصاريف الإدارية.</td><td>- تكاليف البيع.
- ت. التخزين.
(إلا إذا كانت ضرورية).</td></tr>
</table>

طرق تسعير المنصرف من المخزون

معالجة قياسية	*معالجة مسموح بها*
- طريقة الأول فالأول	- طريقة الأخير في الأول
- طريقة المتوسط المرجح	

طرق تقدير تكلفة المخزون

طريقة التكاليف المعيارية مراجعة معدلات التكاليف المعيارية دورياً	طريقة أسعار التجزئة القيمة البيعية – هامش الربح

ثانياً: صافي القيمة البيعية

= [سعر البيع المتوقع –(التكاليف التقديرية للإتمام + تكاليف البيع)]

- مراعاة الغرض من الاحتفاظ بالمخزون(استراتيجي – عقود مقبلة).
- مراعاة الأحداث اللاحقة وتذبذبات الأسعار.

ثالثاً: ايهما اقل.

على مستوى كل بند على حدة   أو   على مستوى المجموعات المتجانسة

رابعاً: الإفصاح.

- يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتبعة في تقييم المخزون وأساس تسعير المنصرف.
- في حالة اتباع طريقة الأخير في الأول يوضح الفرق بين قيمة المخزون بأي من الطريقتين وطريقة الأخير في الأول.

معيار المحاسبة الدولي رقم(21)
اثر تغيرات اسعار صرف العملات الأجنبية
The Effects Of Changes In Foreign Exchanges Rates

يجب ان نفرق بين نوعين من البنود أو المعاملات المالية:

بنود ذات الطبيعة النقدية — بنو غير نقدية

الأصول	الالتزامات	كافة بنود الأصول والالتزامات الأخرى:
النقدية الأجنبية	قروض بعملة اجنبية	مثال: الأراضي
أوراق قبض بعملة اجنبية	أ د بعملة اجنبية	السيارات
استمارات مالية بعملة اجنبية	ارصدة سحب على المكشوف بعملة اجنبية	حقوق الملكية
إقراض بعملة اجنبية		احتياطات

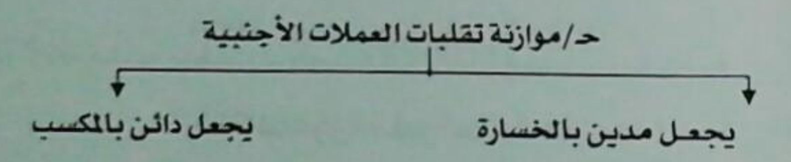
في تاريخ حدوث المعاملات:

يتم إثبات جميع البنود(النقدية وغيرالنقدية) التي تحدث بعملة اجنبية باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ المعاملة.

في تاريخ الميزانية:

- في تاريخ إعداد القوائم المالية يتم إعادة تقييم كافة بنود الأصول والالتزامات النقدية فقط وتحديد فروق العملة(مكسب، خسارة).
- وأيضاً إذا ما تم تسوية البنود النقدية قبل إعداد القوائم المالية – مثال:
  - سداد الالتزامات النقدية الأجنبية.
  - بيع الاستثمارات النقدية الأجنبية.

هنا ينشأ فروق العملة التي يتم إثباتها في:



فإذا كان الرصيد في نهاية السنة

مدين

×× من ح/ خسائر فروق العملة
××× إلى ح/ موازنات تقلبات العملة الأجنبية.

دائن

××× من ح/ موازنة تقلبات العملات الأجنبية
××× إلى ح/ أرباح فروق العملة

حالات عملية على المعيار الدولي رقم(21):

- في 2000/10/1 تم الحصول على قرض بمبلغ 100000 دولار وسعر صرف الدينار الكويتي 0.306 للدولار.

30600 من حـ/البنك

30600 إلى حـ/القرض

- في 2000/10/1 قامت المنشأة بسداد 10٪ من القرض المستحقة عليها وذلك عندما كان سعر صرف الدولار للدينار الكويتي 0.3

تحديد مقدار 10٪ = 30600 دينار × 10٪ = 3060 دينار

3060 من حـ/ القرض

إلى مذكورين

3000 حـ/ البنك(10000$ ×0.3)

60حـ/موازنة أسعار العملات الأجنبية

ملاحظة:

مبلغ الـ 60 دينار هو عبارة عن:

10000 $ × 0.306 = 3060 دينار

(-)

10000 $ × 0.3 = 3000 دينار

______

60 دينار

يلاحظ انه قد ظهرت فروق عملة عند تسوية المعاملات النقدية، وبمقتضى المعيار يتم إثباتها كإيرادات في قائمة الدخل(المعالجة القياسية).

- في 2000/12/31 عند إعداد القوائم المالية:

هناك قرض بمبلغ 90000 $ مسجل في الدفاتر بمبلغ 27540 دينار، وقد بلغ سعر الصرف السائد في هذا التاريخ 0.308.

المطلوب:

بيان اثر ذلك على القوائم المالية طبقاً لما يقضى به المعيار المحاسبي الدولي رقم21.

المبلغ بالدولار	المبلغ بالدينار الكويتي	سعر الصرف
= $ 90000	27540 دينار	0.306
اصبح 90000 $ =	27720 دينار	0.308
خسائر انخفاض العملة	180 دينار	

ويعد قيد اليومية التالي:

180 من حـ/موازنة تقلبات اسعار صرف العملات الأجنبية

180 إلى حـ/القروض

120 من حـ/خسائر فروق العملة

120إلى حـ/موازنة تقلبات أسعار الصرف

120 من حـ/أرباح وخسائر

120 إلى حـ/خسائر فروق العملة

حـ/موازنة تقلبات أسعار الصرف.

180	إلى حـ/القروض	60	من حـ/القروض
		120	رصيد
180		180	
120	رصيدمدين(خسارة)		
	يقفل ف حـ/ا.خ		

ا.خ

120	خسائر فروق عملة	

الميزانيـة

		27720	قروض

معيار المحاسبة الدولي رقم(16)
الممتلكات والمعدات والأدوات
Property, Plant and Equipment



المعيار المحاسبي الدولي رقم(16) المعدل
(تطبيقات عملية)

اولاً: تحديد قيمة الأصول الثابتة في تاريخ الميزانية:

المعالجة القياسية			*المعالجة المسموح بها*		
التكلفة التاريخية مطروح منها مجمع الإهلاك			سياسة إعادة التقييم		
	xx	تكلفة الأصل الدفترية		xxx	تكلفة إعادة التقييم
	(xx)	مجمع إهلاك الأصل			
xxx			xxx		

متى نلجأ إلى إعادة التقييم؟

الفقـــرة (63) إذا حدث اختلافاً جوهريا بين القيمة الدفترية والقيمة العادلة للأصل.

من هي الجهة المسئولة عن التقييم؟

فقرة 29 خبراء متخصصون في التقييم والتثمين

ما هي قيمة إعادة التقييم؟

الفقرة 30 ← القيمة السوقية في حالة وجود سوق، أما في حالة عدم وجود سوق يستخدم القيمة الاستبدالية بعد خصم إهلاك.

ثانياً: المعالجة المحاسبية للأرباح والخسائر الراسمالية الناتجة عن التخلص من الأصول الثابتة بالبيع:

المبدأ:

يتم الاعتراف بالربح او الخسارة الراسمالية في حساب النتيجة كربح او خسارة(الفقرة 53).

مثال:

اصل تم شراؤه في بداية 1995 بمبلغ 50000 د.ك وعمره 5 سنوات وليس له قيمة تخريدية في نهاية عمره،(الإهلاك 10000 دك) سنوياً.

في نهاية عام 1998 بلغت صافي القيمة الدفترية للأصل 10000د.ك(50000 – 40000 مجمع الإهلاك).

وقد تم بيعه بمبلغ 15000 دك.

∴ هناك ارباح راسمالية بمقدار 5000 دك

المطلوب:

بيان اثر ذلك في نهاية عام 1998

الحل:

عند البيع:

15000 من حـ/البنك

إلى مذكورين

10000 حـ/ الأصل

5000 حـ/ أرباح راسمالية

ويتم إقفال مجمع الإهلاك في الأصل:

40000 من حـ/ مجمع الإهلاك

40000 إلى حـ/ الأصل

ثم يتم إقفال الأرباح الراسمالية في حساب النتيجة:

5000 من حـ/ ارباح راسمالية

5000إلى حـ/ ا.خ 98

حـ/ أ.خ 1998

1000	م. إهلاك	5000	ارباح راسمالية

ثالثاً: حالات عملية تغطي المعيار المحاسبي:

المشكلة الأولى:

منشأة تتبع نظام إنتاجي مكون من ثلاثة اجزاء مترابطة:

القسم(أ): تكلفته 50000 وعمره 5 سنوات

القسم(ب): تكلفته 60000 وعمره 10 سنوات

القسم(جـ): تكلفته 100000 وعمره 5 سنوات

وإن هنالك بعض تشابه من الناحية الفنية بين القسم(أ) و(جـ)، وأنه تقرر اتباع قسط الإهلاك الثابت للقسم(أ) و(ج)، بينما القسم(ب) على أساس القسط المتناقص.

بينما هناك رأي آخر يرى معالجة جميع تكلفة النظام الإنتاجي في معالجة واحدة من حيث طريقة الإهلاك.

الحل المقترح

الراى الأول:

الأصح طبقاً للفقرة(12) معدل.

المشكلة الثانية:

اظهرت إحدى الشركات ضمن مركزها المالي ما يلي:

106000 اراضي

300000 مباني

500000 آلات

علماً بأن هناك آلات احتياطية تتوقع استخدامها في سنوات تالية، تقدر تكلفتها بمقدار 100000 دك، فهل توافق على الإفصاح السابق؟

الحل المقترح

طبقاً للفقرة 63 المعدل:

يجب ان نفصح ضمن الإيضاحات المتممة عن ذلك الجزء من الأصول الثابتة المعطلة مؤقتاً ضمن الإيضاحات المتممة.

المشكلة الثالثة:

تمتلك إحدى المنشآت اراضي تكلفتها الدفترية 300000 موزعة كما يلي:

100000 اراضى بوسط البلد

100000 اراضى بالفروانية

100000 اراضى بحوالي

وقد قررت إدارة الشركة إعادة تقييم أراضى وسط البلد وبلغت قيمة إعادة التقييم 150000 دك، وعلى ذلك لجأت الإفصاح عن هذه الأراضي ضمن القوائم المالية على أساس:

	350000		أراضي

الحل المقترح

طبقاً للفقرة(34، 32) لا يجوز ذلك لأن مجموعة الأراضي يتم معالجتها معالجة واحدة حتى لا تتضمن هذه المجموعة من الأصول الثابتة – في نفس الوقت – بنود مقومة بأسس مختلفة.

المشكلة الرابعة:

منشأة اشترت عقاراً بمبلغ 400000 قدرت قيمة الأراضي بمبلغ 300000 بينما قيمة المباني بمبلغ 100000 دك.

وقد لجأت إلى الإفصاح عن هذا العقار ضمن القوائم المالية هكذا:

	400000		عقارات

الحل المقترح

طبقاً للفقرة(42):

تعتبر الأراضي والمباني اصول منفصلة ويتم التعامل على انهما بندين منفصلين حتى لو تم اقتنائهما معاً.

وعلى ذلك:

	300000 100000		أراضي مباني

المشكلة الخامسة:

منشاة تتبع المعالجة القياسية للإفصاح عن الأصول الثابتة، وقد اشترت اصل تكلفة في أول يناير 1999 10000 دك وقيمته كخردة بعد 5 سنوات 2000 دك وتتبع القسط الثابت وفي نهاية عام 2000 ونتيجة لارتفاع أسعار هذا الأصل قدرت قيمته التخريدية بمبلغ 3000 دك وعلى ذلك اجرت الشركة تعديل في حـ/ الإهلاك السنوي من:

(2000 – 10000)	= 1600 دك
5 سنوات	

إلى

(3000 – 10000)	= 1400 دك
5 سنوات	

الحل المقترح

طبقاً للفقرة 43:

لا يتم زيادة القيمة التخريدية في تاريخ لاحق طالماً تم الاعتماد على المعالجة القياسية أما إذا اتبعت الشركة المعالجة البديلة المسموح بها (إعادة تقييم) في هذه الحالة يمكن الموافقة على المعالجة المحاسبية للشركة.

المشكلة السادسة:

منشأة اشترت آلة تكلفتها 300000 دك وقدر عمرها الافتراضي بعدد 5 سنوات في 1995/1/1.

وفي 1996/12/31 اعيد النظر في العمر الافتراضي وقدر بعدد 5 سنوات باقية، فما هو تأثير ذلك على القوائم المالية؟

الحل المقترح

طبقاً للفقرة: 47،46:

يجب إعادة النظر في العمر الافتراضي للأصل بصفة دورية:

إهلاك 95 =	30000 ج	= 6000 ج
	5	
إهلاك 96 =	24000 ج	= 4800 ج
	5	

ويتم تعديل الإهلاك في عام 96 وبالأعوام المستقبلية.

معيار المحاسبة الدولي رقم(38)

الأصول غير الملموسة

Intangible Assets



الأصول غير الملموسة هي أصل تسيطر عليها المنشأة وتحقق منافع مستقبلية ومن أمثلتها: ماركات تجارية، برامج حاسب، تراخيص وامتيازات، حقوق التأليف والبراءة، الشهرة، وأصول غير ملموسة تحت التطوير.

- حتى يعتبر الأصل غير ملموس ويعالج كأصل، فإنه يجب ان يتوقع منه منافع اقتصادية مستقبلية، وإمكانية قياس تكلفته بدقة.
- نطاق تطبيق هذا المعيار: يمكن أن نحصل على الأصل غير الملموس من المصادر التالية:

  - الامتلاك من الخارج: وتتمثل تكلفة الأصل غير الملموس من ثمن الشراء وأية مصاريف مباشرة أخرى.
  - دمج منشآت أعمال: يمكن ان تظهر الشهرة وتعالج كأصل غير ملموس.
  - الأصول المولدة داخلياً: وتشمل مصاريف التطوير وتعالج كأصل غير ملموس، بينما تعالج كل من مصاريف الأبحاث والشهرة المولدة داخلياً كمصروفات.
  - منحة حكومية: وتعالج كأصل غير ملموس.

- الأنفاق اللاحق على الأصول غير الملموسة يعترف به، بشرط أن يحقق منافع مستقبلية، وإمكانية قياس الإنفاق بدقة.
- المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة:

  - المعالجة القياسية: الاعتراف بالتكلفة التاريخية.
  - المعالجة المسموح بها: طريقة إعادة التقييم.

- استهلاك الأصول غير الملموسة:
  - فترة الاستهلاك: يمكن ان تكون اقل او اكثر من 20 سنة.
  - طريقة الاستهلاك: الثابت، المتناقص، وحدة الإنتاج.
  - يجب مراجعة فترة وطريقة الاستهلاك سنوياً.
- الإفصاح عن الأصول غير الملموسة يتطلب ان يكون لكل فئة بشكل مستقل، مع بيان الأعمار او معدلات الاستهلاك، وأساليب الاستهلاك المتبعة.

معيار المحاسبة الدولي رقم(7) قوائم التدفق النقدي
Cash Flow Statements

معيار المحاسبة الدولي رقم(7) قوائم التدفق النقدي
Cash Flow statements

ملخص بأهم ملاحظات المعيار:

- قائمة التدفق النقدي تعتبر من قوائم المالية الأساسية المطلوب إعدادها بواسطة المنشآت.
- إنها تفسر التغيرات التي حدثت في رصيد النقدية خلال فترة زمنية معينة، وقد كانت القائمة التي تستخدم قبلها هي قائمة التغير في المركز المالي، او كان يطلق عليها قائمة تدفقات الأموال Fund Flow Statement، او كان يطلق عليها قائمة التغير في المصادر والإستخدامات.
- وتتكون قائمة التدفق النقدي من ثلاثة مجموعات من الأنشطة:
  - مجموعة الأنشطة التشغيلية Operating Activities، وهي توضح الأنشطة الرئيسية التي تزاولها المنشاة ويتولد من ورائها الإيرادات الرئيسية للمنشآة، ومن امثلتها(متحصلات من العملاء، مدفوعات للموردين، مدفوعات للعاملين، مدفوعات فوائد مدينة، متحصلات فوائد دائنة).

- مجموعة الأنشطة الاستثمارية Investing Activities وهي توضح أنشطة المنشأة الخاصة باقتناء او بيع الأصول الثابتة والاستثمارات المالية، ومن امثلتها (مقبوضات بيع اصول ثابتة، مدفعوات شراء اصول ثابتة، مقبوضات بيع أوراق مالية، مدفوعات شراء اوراق مالية).
- مجموعة الأنشطة التمويلية Financing وهي توضح انشطة المنشأة النقدية الخاصة بحركة حقوق الملكية والقروض المصرفية والسندات ومن امثلتها (متحصلات ناتجة عن زيادة راس المال، مدفوعات نتيجة تخفيض راس المال، متحصلات قروض، توزيعات ارباح، سداد قروض).

- لا يوجد تبويب نمطي لتصنيف الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية فمن الممكن إعتبار توزيعات الأرباح ضمن الأنشطة التشغيلية (لأنها ترتبط بتوزيع ارباح نتيجة ممارسة هذا النشاط التشغيلي للمنشأة)، ومن الممكن إعتبارها ضمن الأنشطة التمويلية (باعتبار انها مرتبطة بحركة راس المال).
- من الضروري الثبات من سنة لأخرى في معالجة تصنيف الأنشطة.
- هناك انشطة تمارسها المنشأة مركبة جزء منها نشاط تمويلي والآخر نشاط تشغيلي، مثال ذلم عند سداد القروض فإننا نسدد الفائدة (نشاط تشغيلي)، وكذلك نسدد قسط القرض (نشاط تمويلي).
- من الممكن الإعتماد في الأصول إلى التدفقات النفقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية عن طريق إحدى الطريقتين التاليتين:

- الطريقة المباشرة: وتعتمد على وجود دفاتر وسجلات خاصة بها من بداية السنة حتى يمكن حصر التدفقات النقدية الخاصة بالأنشطة التشغيلية من اول يوم في السنة المالية، بالإضافة إلى الدفاتر والسجلات التي تعتمد على اساس الاستحقاق لإعداد كل من الميزانية وقائمة الدخل.
- الطريقة غير المباشرة: وهي لا تحتاج إلى دفاتر وسجلات وانما تعتمد على الوصول إلى التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية عن طريق الإعتماد على قائمة الدخل العام الحالي وميزانيتي العام الحالي والعام السابق، ثم تجرى التسوية على رقم صافي الربح العام الحالي حيث يتم استبعاد الآتي:

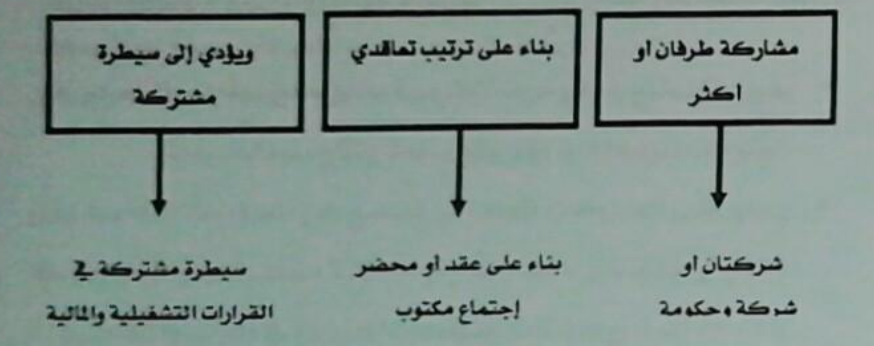
صافي الدخل	من قائمة الدخل	xxxx
1/ بنود لا يترتب عليها تدفقات نقدية	من قائمة الدخل	
+ الإهلاكات	من قائمة الدخل	
+ المخصصات	من قائمة الدخل	
- المخصصات التي انتفى الغرض منها		
2/ بنود إستثمارية او تمويلية		
+ خسائر (مكاسب) بيع أصول ثابتة	من قائمة الدخل	
+ خسائر (مكاسب) بيع استثمارات مالية	من قائمة الدخل	

3/ التغيرات في الأصول المتداولة والخصوم المتداولة(بدون أرصدة النقدية والبنك) + النقص في الأصول المتداولة - الزيادة في الأصول المتداولة - النقص في الخصوم المتداولة - الزيادة في الخصوم المتداولة	المقارنة بين الميزانيتين المقارنة بين الميزانيتين المقارنة بين الميزانيتين المقارنة بين الميزانيتين	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		××××

- يفضل الإعتماد على الطريقة المباشرة عن الطريقة غير المباشرة لأن الأولة توفر معلومات متنوعة خاصة عن عناصر التدفق النقدي الناتج عن الأنشطة التشغيلية.
- بالنسبة للمعاملات النقدية التي تحدث بعملات أجنبية يجب إعادة ترجمتها بسعر الصرف السائد في تاريخ حدوث هذه المعاملة.
- لا تعتبر المكاسب أو الخسائر غير المحققة الناتجة عن التغير في أسعار صرف العملات الأجنبية تدفقات نقدية.

معيار المحاسبة الدولي رقم(31) التقارير المالية عن المشروعات المشتركة
Financial Reporting of Interests in Joint Ventures

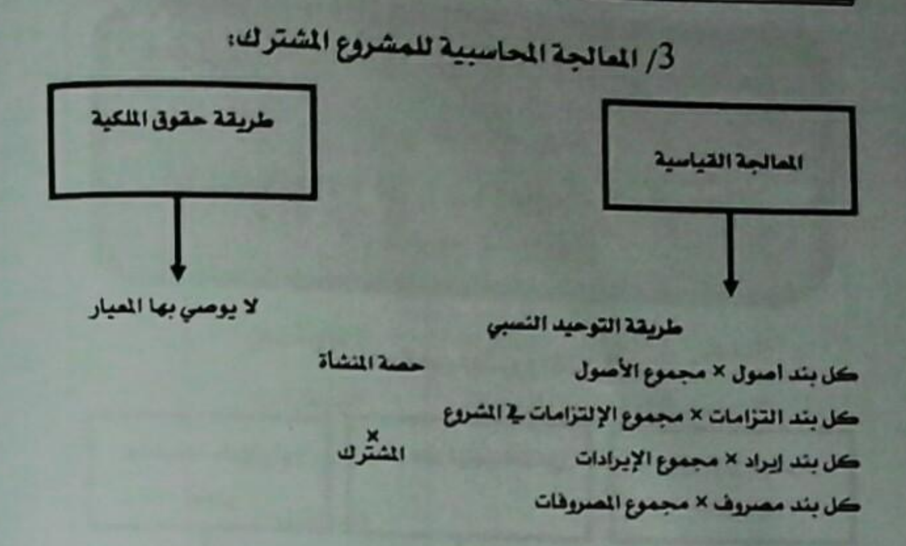
1/ خصائص المشروع المشترك:



2/ أشكال المشروع المشترك:



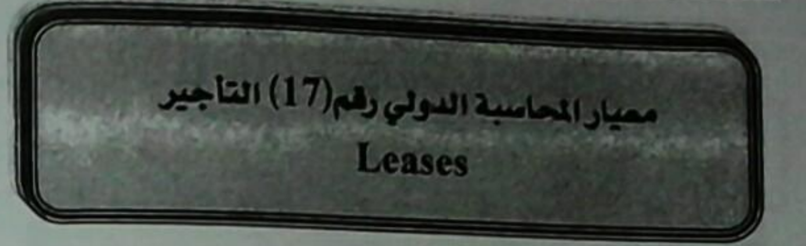
3/ المعالجة المحاسبية للمشروع المشترك:



معيار المحاسبة الدولي رقم(14)
التقارير القطاعية
Segment Reporting
July 1998

أهم الملاحظات عن المعيار:

- يعرف القطاع بأنه وحدة تنظيمية داخل منظمة يتم التقرير عن المعلومات المرتبطة به وقد يكون خط إنتاج منطقة بيعية.
- يجب على الشركات العامة أن تفصح عن المعلومات الخاصة بكل منتج أو خدمة أو خط إنتاج أو منطقة منطقة جغرافية، وذلك بالنسلة للمشروعات ذات القطاعات المتباينة في العائد والمخاطرة.
- تطبق السياسات المحاسبية الخاصة بإعداد القوائم المالية الموحدة عند إعداد التقارير القطاعية.
- المعلومات التالية يجب الإفصاح عنها بالنسبة لكل قطاع:
  - الإيرادات الخاصة بالقطاع.
  - الأصول العاملة لدى القطاع.
  - الإلتزامات التي يتحمل بها القطاع.
  - الإهلاك والاستهلاك.
  - نصيب كل قطاع من الربح أو الخسارة.



اهم الملاحظات على هذا المعيار:

- يجب التفرقة بين نوعين من الإيجار، الأول التاجير التشغيلي، والثاني التاجير التمويلي.
- هناك اربعة شروط أساسية يجب توافرها معاً لإمكانية إعتبار التأجير تمويلياً:
  - حق المستاجر في ان يمتلك الأصل الثابت في نهاية عمر الأصل او ان يرده إلى المؤجر.
  - ان يستحوذ المستاجر على 75٪ من عمر الأصل على الأقل.
  - الدفعات التي يدفعها المستأجر تساوي او تزيد عن 90٪ من القيمة السوقية في الأصل.
  - حق المستاجر في الإنتفاع بالأصل ويتحمل كل مخاطره.

وفي حالة عدم توافر الشروط السابقة مجتمعة يعتبر التأجير تشغيلياً.

- المعالجة المحاسبية للتأجير التمويلي:

ب/ في دفاتر المؤجر:

- يظهر في الميزانية الأصل.
- يحمل حساب الأرباح والخسائر بإيرادات التأجير.

أ. في دفاتر المستاجر — الميزانية

الأصول طويلة الأجل	الإلتزامات طويلة الأجل
اصول مستاجرة تمويلياً مجمع الإهلاك	إجمالي المبلغ المستحق
××	الالتزامات المتداولة
××	المبلغ متوقع دفعه في العام التالي

ب. في دفاتر المؤجر — الميزانية

الأصول طويلة الأجل	
مدينون – تأجير تمويلي	
فوائد دائنة مؤجلة	
الأصول المتداولة	
مدينون - تأجير تمويلي	

المعالجة المحاسبية للتأجير التشغيلي:

أ/ في دفاتر المستأجر:

- لا يظهر الأصل في الميزانية.
- تحميل مصاريف الإدارة على حساب الأرباح والخسائر.
- إذا زادت مدة التأجير التشغيلي عن سنة يظهر في الإيضاحات المتممة.

معيار المحاسبة الدولي رقم(34)

التقارير المالية المرحلية

Interim Financial Reporting

January 1999

ملاحظات بأهم ما جاء به المعيار:

- التقرير المالي المرحلي هو تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من سنة مالية كاملة.
- ان مسؤولية إلزام الشركات بإعداد قوائم مالية مرحلية ليس من اختصاص لجنة معايير المحاسبة الدولية إنما هي أمور خاصة بالحكومات الوطنية والجهات التي تضع أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية.
- يجب على المنشآة تطبيق نفس السياسات المحاسبية في تقريرها المالي المرحلي كما هي مطبقة في بياناتها المالية السنوية.
- الحد الأدنى من مكونات التقرير المالي المرحلي تتمثل في:
  - الميزانية العمومية المختصرة.
  - بيان الدخل المختصر.
  - بيان مختصر عن كافة التغيرات في حقوق الملكية.
  - بيان تدفق نقدي مختصر.
  - إيضاحات تفسيرية مختصرة.

- إذا قامت المنشاة بنشر مجموعة كاملة من البيانات المالية في التقارير المرحلية فإن شكل ومحتوى هذه البيانات يجب أن يمتثل لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم(1).

المراجع:

- معايير المحاسبة الدولية، د. جمعة حميدان، دار الصرح للنشر والتوزيع، 2008م.
- معايير المحاسبة الدولية، المجمع العربي للمحاسبين، 2006م.
- تدقيق الحسابات، د. خالد الخطيب، دار المستقبل، 1998م.
- المحاسبة المتقدمة، دار وائل للنشر، 2007م، د. محمد مطر.